

# CIRCOLARE n. 7 – Luglio 2019

Vado Ligure, li 5 agosto 2019

## SOMMARIO

<b>SEZIONE I – NEWS</b>	<b>3</b>
<b>A. NORMATIVA</b>	<b>3</b>
A.1. I.V.A.	3
A.1.1) Corrispettivi telematici: la trasmissione nel periodo transitorio	3
A.2. VARIE	3
A.2.1) Incentivi per investimenti in start-up innovative	3
A.2.2) Riqualificazione energetica e sisma bonus	3
<b>B. PRASSI</b>	<b>4</b>
B.1. I.V.A.	4
B.1.1) Regime IVA delle case di riposo	4
B.1.2) Tax free shopping: note di variazione	4
B.1.3) Trattamento ai fini IVA delle somme riaddebitate all'interno di un Consorzio	4
B.1.4) Lettera d'intento	4
B.1.5) Trattamento IVA dei contributi pubblici corrisposti ad azienda speciale consortile	4
B.1.6) Servizi di formazione professionale resi gratuitamente	5
B.1.7) Prestazioni socio-sanitarie rese dalle cooperative sociali	5
B.1.8) Recupero dell'IVA split indebitamente versata	5
B.1.9) Gestione di convitto scolastico	6
B.1.10) Estrazione dai depositi IVA e fatturazione elettronica	6
B.1.11) Regime di non imponibilità Iva	6
B.1.12) Barriere architettoniche ed aliquota IVA applicabile	7
B.1.13) Fatturazione emesse a società per prestazioni sanitarie	7
B.1.14) Voucher, corrispettivi e tour operator	7
B.1.15) Provviste e dotazioni di bordo	8
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D'IMPOSTA	8
B.2.1) Reddito da COCOCO percepiti da soggetto fiscalmente non residente	8
B.2.2) Regime speciale per lavoratori impatriati	8
B.2.3) Detrazione per le spese di trasporto pubblico	9
B.2.4) Reddito di lavoratore subordinato transfrontaliero	9
B.2.5) Spese mediche rimborsate dal datore di lavoro	9
B.2.6) Reddito da lavoro dei dipendenti pubblici	9
B.2.7) Restituzione somme al soggetto erogatore	10
B.2.8) Residenza fiscale e convenzioni	10
B.2.9) Detrazioni per redditi di lavoro dipendente	11
B.2.10) Rimborso delle spese di missione	11
B.2.11) Adempimenti del sostituto di imposta da parte di soggetto estero non residente	11
B.3. IRES	11
B.3.1) Riduzione IRES per enti ospedalieri	11
B.4. IMPOSTA DI REGISTRO E BOLLO	12
B.4.1) Trasformazioni di enti no profit	12
B.4.2) Atto di permuta immobiliare tra Comune e Parrocchia: trattamento fiscale	12

B.4.3) Concessione in uso di spazi attrezzati	12
B.4.4) Imposta di bollo su denuncia opere edilizie in cemento armato	13
B.4.5) Contratti MEPA e imposta di bollo	13
B.4.6) Imposta di bollo su duplicato informatico di un documento amministrativo informatico	13
B.5. VARIE	13
B.5.1) Processo tributario telematico	13
<b>C. GIURISPRUDENZA</b>	<b>14</b>
C.1. IRES	14
C.1.1) Strutture ospedaliere private: aliquota IRES applicabile	14
C.2. FINANZA LOCALE	14
C.2.1) Questionario Corte dei Conti sul bilancio di previsione 2019-2021	14
C.2.2) Linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato 2018 degli enti territoriali	14
<b>D. COMUNICATI</b>	<b>14</b>
D.1. I.V.A.	14
D.1.1) Fatturazione elettronica: nuove FAQ	14
<b>SEZIONE II – FOCUS</b>	<b>16</b>

---

# SEZIONE I – NEWS

## A. NORMATIVA

### A.1. I.V.A.

#### A.1.1) **Corrispettivi telematici: la trasmissione nel periodo transitorio**

L'Agenzia delle Entrate ha definito le nuove modalità di trasmissione telematica dei corrispettivi utilizzabili nel periodo transitorio (primi 6 mesi di vigenza) per i soggetti obbligati che, alla data di decorrenza dell'obbligo, non hanno ancora la disponibilità di un Registratore Telematico. La modalità è operativa dal 29 luglio e cesserà il 30 giugno 2020. La trasmissione deve essere effettuata all'interno dell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi" direttamente o a mezzo di intermediario.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del Direttore n. 236086/2019 del 4 luglio 2019](#)). ↗

### A.2. Varie

#### A.2.1) **Incentivi per investimenti in start-up innovative**

E' stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto contenente le misure attuative degli incentivi fiscali per gli investimenti in capitale di rischio nelle start-up innovative e in PMI innovative da parte dei soggetti passivi IRPEF e IRES. In particolare:

- ⇒ i soggetti IRPEF possono detrarre il 30% dei conferimenti rilevanti effettuati, entro il limite di euro 1.000.000, in ciascun periodo d'imposta;
- ⇒ i soggetti IRES possono dedurre il 30% dei conferimenti rilevanti effettuati, entro il limite di euro 1.800.000, per ciascun periodo d'imposta.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – [Decreto 7 maggio 2019](#) – G.U. n. 156 del 05-07-2019). ↗

#### A.2.2) **Riqualificazione energetica e sisma bonus**

Definite le modalità attuative delle disposizioni di cui all'art. 10, commi 1 e 2, del D.l. 34/19 per la cessione del credito corrispondente alla detrazione mediante opzione per lo sconto sul corrispettivo dovuto al fornitore. Definite anche le modalità per il recupero del credito da parte del fornitore.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del Direttore n. 660057/2019 del 31 luglio 2019](#)). ↗

## **B. PRASSI**

### **B.1. I.V.A.**

#### **B.1.1) Regime IVA delle case di riposo**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito all'applicabilità del regime di esenzione IVA di cui al n. 21 dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/72 ad attività di servizi dedicate per le strutture residenziali per anziani. In particolare, ai contratti per la gestione globale dei servizi sanitari, socio-assistenziali ed alberghieri (compresi i servizi di ristorazione e di pulizie/sanificazione) destinati agli ospiti di una Residenza Sanitaria Assistenziale gestita da un Ente no profit, si applica l'esenzione anche se la titolarità del servizio rimane in capo al soggetto appaltante che svolge esclusivamente un'attività di controllo ed indirizzo a garanzia della qualità e dell'interesse collettivo.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 221 del 1° luglio 2019](#)). ↗

#### **B.1.2) Tax free shopping: note di variazione**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le note di variazione in diminuzione, nei casi di operazioni c.d. "tax free shopping", realizzate addebitando l'IVA all'acquirente, non vanno trasmesse elettronicamente tramite il sistema Otello 2.0.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 65/E del 10 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.1.3) Trattamento ai fini IVA delle somme riaddebitate all'interno di un Consorzio**

I versamenti aggiuntivi effettuati a favore di consorzi che abbiano natura di penalità in ordine al mancato raggiungimento di standard di produzione non rientrano nel campo di applicazione dell'IVA per l'assenza di un rapporto sinallagmatico.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 228 del 12 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.1.4) Lettera d'intento**

Nel caso di esportatori abituali che richiedono di acquistare beni e servizi in regime di non imponibilità Iva, è soppresso (dal 1° gennaio 2020) l'obbligo di consegnare al fornitore la lettera d'intento trasmessa all'Agenzia delle Entrate, così come è soppresso, per chi riceve lettera d'intento, l'obbligo di registrarla su apposito registro. Conseguentemente, il cedente deve riportare in fattura il protocollo Agenzia delle Entrate; lo stesso numero deve essere indicato dall'importatore nella dichiarazione doganale.

(Agenzia Dogane e Monopoli – [Nota n. 69283/RU del 12 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.1.5) Trattamento IVA dei contributi pubblici corrisposti ad azienda speciale consortile**

L'Agenzia delle Entrate ha illustrato il trattamento IVA dei contributi pubblici corrisposti ad azienda speciale consortile della Provincia Autonoma di Bolzano e CCIAA avente per oggetto la promozione, vendita prodotti, sviluppo localizzazioni, gestione marketing, internazionalizzazione imprese locali. Secondo l'Agenzia,

l'azienda speciale consortile si qualifica come ente commerciale in quanto svolge attività che hanno natura commerciale in posizione di terzietà rispetto alla Provincia e alla CCIAA (è quindi un ente di cui all'articolo 73, comma 1, lettera b) del TUIR). Per quanto riguarda il trattamento tributario dei contributi che l'azienda speciale riceve dalla Provincia autonoma e dalla CCIAA, è corretta l'esclusione da IVA se non vi è sinallagma. Per verificare la sussistenza o meno di un rapporto sinallagmatico tra le parti occorre innanzitutto verificare se vi è una norma di legge che lo specifichi. Nel caso in cui non sia possibile riscontrare una disposizione normativa che qualifichi le caratteristiche dell'erogazione, occorre analizzare la fattispecie e, nel caso specifico, anche che i contributi hanno finalità di interesse generale: in tal caso vi è l'esclusione dal campo di applicazione dell'IVA. Per quanto concerne il diritto di detrazione dell'IVA assoluta sugli acquisti da parte dell'azienda, in linea generale, la detrazione spetta solo se il soggetto passivo utilizza detti acquisti per effettuare operazioni imponibili o ad esse assimilate a prescindere dal fatto che tali acquisti abbiano una provvista finanziaria in massima parte contributiva.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 234 del 15 luglio 2019](#)). 

#### **B.1.6) Servizi di formazione professionale resi gratuitamente**

I corsi di formazione professionale resi gratuitamente a favore degli utenti da una cooperativa sociale accreditata dalla Regione sono esclusi dall'IVA. Per l'Agenzia, infatti, ai sensi dell'art. 1, D.P.R. n. 633/1972, le prestazioni di servizi sono imponibili se effettuate, nel territorio dello Stato, a titolo oneroso; poiché tali prestazioni sono rese a favore degli allievi gratuitamente, e non “verso corrispettivo”, si considerano operazioni fuori dal campo di applicazione dell'IVA.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 237 del 15 luglio 2019](#)). 

#### **B.1.7) Prestazioni socio-sanitarie rese dalle cooperative sociali**

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello formulato da una cooperativa sociale che esercita, tra le altre, attività di “convitto” e attività di “formazione” nei confronti di soggetti svantaggiati. In particolare, alla richiesta della cooperativa circa la possibilità di optare per l'esenzione ai sensi dell'articolo 10, n. 27-ter, DPR n. 633/72, in quanto le cooperative sociali sono ONLUS di diritto, l'Agenzia delle Entrate ha risposto negativamente poiché, come già indicato nella Circolare n. 31/E del 2016, le prestazioni rese dalle cooperative sociali sono sempre da assoggettare all'aliquota del 5%.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 240 del 15 luglio 2019](#)). 

#### **B.1.8) Recupero dell'IVA split indebitamente versata**

Un'Amministrazione Pubblica aveva ricevuto una fattura che, a seguito di risposta ad un interpello presentato, risultava emessa con errata applicazione dell'aliquota IVA. L'Agenzia delle Entrate si è favorevolmente espressa sulla possibilità, per la predetta P.A., di portare in detrazione il credito IVA scaturente dalle successive note di variazione. Relativamente alle fatture per le quali non è più possibile emettere nota di variazione in quanto è decorso più di un anno dall'operazione, è altresì possibile

recuperare l'IVA split versata poiché "indebitamente versata", ex art. 1241 del Codice Civile, scomputandola dai futuri versamenti di IVA split, da effettuare relativamente alla propria sfera istituzionale, ma avendo cura di predisporre uno specifico prospetto di riconciliazione in caso di future verifiche.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 243 del 16 luglio 2019](#)). ↗

### **B.1.9) Gestione di convitto scolastico**

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'assoggettamento ad IVA dei servizi di gestione di convitti affidati in appalto da una Provincia, con pensione completa e servizi accessori (fra i quali sostegno pedagogico, rapporti con le famiglie, ecc.) nonché con messa a disposizione di locali e attrezzature. I corrispettivi per il convitto sono in parte a carico degli alunni ed in parte a carico della Provincia. L'aspetto esaminato nel quesito riguarda l'applicabilità o meno dell'esenzione ex art. 10, n. 20, D.P.R. n. 633/72 sia per la quota a carico degli studenti sia per la quota a carico della Provincia. Secondo l'Agenzia non è possibile ravvisare la sussistenza, tra le parti, di uno specifico nesso istituzionale finalizzato al conseguimento di obiettivi funzionalmente coordinati tale da rendere le prestazioni rese dalla società che eroga i servizi strettamente connesse all'attività didattica fornita dalle scuole pubbliche frequentate dai convittori. Per tale motivi si ritiene sia assoggettabile ad IVA il corrispettivo sia per la quota a carico degli studenti sia per la quota a carico della Provincia.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 251 del 16 luglio 2019](#)). ↗

### **B.1.10) Estrazione dai depositi IVA e fatturazione elettronica**

L'Agenzia delle Dogane ha fornito chiarimenti circa l'estrazione dai depositi IVA riprendendo i principi forniti dall'Agenzia delle Entrate con risposta n. 104 del 9 aprile 2019 e con la circolare n. 14/E/2019. L'estrazione dei beni prevede un documento meramente integrativo finalizzato all'assolvimento dell'IVA che può essere cartaceo od elettronico. Il documento deve essere necessariamente elettronico (salvo esclusioni soggettive) se non vi è corrispondenza tra il valore del bene inserito nel deposito ed il bene estratto (ad esempio perché il valore del bene viene incrementato delle spese ad esso riferibili).

(Agenzia Dogane e Monopoli – [Nota n. 73328/RU del 12 luglio 2019](#)). ↗

### **B.1.11) Regime di non imponibilità Iva**

In risposta a quesito formulato dall'Istituto Nazionale di Astrofisica (INAF), l'Agenzia ha affrontato il tema della estensione del regime di non imponibilità Iva di cui all'art. 72, comma 1, lett. f), del Dpr 633/72.

In particolare, in relazione alle modalità di partecipazione dell'Italia (per il tramite di INAF) ad un organismo internazionale (ESO), l'Agenzia ha ritenuto che gli acquisti effettuati da INAF nell'ambito di un progetto internazionale di ESO (e da tale Organismo finanziati) possano essere considerati come effettuati da un membro di ESO (ancorchè membro di ESO sia lo Stato italiano, ma, come si diceva, per il

tramite di INAF) e conseguentemente possano fruire del regime di non imponibilità Iva.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 256 del 17 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.1.12) Barriere architettoniche ed aliquota IVA applicabile**

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla corretta aliquota IVA da applicare ad operazioni finalizzate all’abbattimento delle barriere architettoniche in edifici già esistenti. In particolare, l’installazione di ascensori in edifici esistenti a prevalente destinazione abitativa effettuata nell’ambito di un appalto avente ad oggetto la realizzazione di opere direttamente finalizzate al superamento o alla eliminazione delle barriere architettoniche è soggetta ad aliquota IVA del 4% (rif. circolare Agenzia delle Entrate n. 57/E/98); se invece l’installazione si configura quale generico intervento di manutenzione straordinaria, risulta applicabile l’aliquota del 10% con applicazione, però, della disciplina sui “beni significativi”. Anche il mero adeguamento di impianto preesistente è soggetto all’aliquota del 4% se finalizzato a rimuovere barriere architettoniche come pure le prestazioni di manutenzione obbligatoria per legge. I corrispettivi per disponibilità aggiuntive dell’impresa (ad esempio garantire gli interventi di manutenzione anche nelle ore festive o notturne o la fornitura in comodato d’uso delle sim card per il collegamento telefonico) sono invece soggetti ad aliquota ordinaria.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 18 del 24 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.1.13) Fatturazione emesse a società per prestazioni sanitarie**

L’Agenzia delle Entrate ha precisato che la fattura emessa da una società che opera nel campo sanitario nei confronti di società (nel caso di specie compagnie assicurative) deve essere elettronica, ma non deve riportare i nominativi dei pazienti per i quali sono state eseguite prestazioni sanitarie, nel rispetto e nella tutela dei dati personali ai fini privacy. E’ doveroso, però, adottare modalità che consentano di ricollegare le prestazioni rese a singole posizioni utilizzando codifiche di varia natura (come ad esempio, il numero di polizza o pratica).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 307 del 24 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.1.14) Voucher, corrispettivi e tour operator**

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di certificazione dei corrispettivi telematici, con particolare riferimento al corretto comportamento che deve tenere un’agenzia di viaggi che organizza tour dietro rilascio di voucher. E’ stato precisato che i voucher emessi dall’agenzia di viaggio sono considerati buoni monouso; quindi la cessione di beni o la prestazione di servizi a cui il buono/corrispettivo monouso dà diritto, se effettuata da un soggetto diverso da quello che ha emesso detto buono-corrispettivo, è rilevante ai fini IVA e si considera resa nei confronti del soggetto che ha emesso il buono-corrispettivo. Pertanto la prestazione (tour) si considera reso nei confronti dell’agenzia di viaggio che ha emesso il buono e risulta, quindi, oggetto di fatturazione elettronica tramite Sistema

di Interscambio. Laddove, invece, l'organizzatore di tour fornisca servizi direttamente a coloro che non sono soggetti passivi IVA, deve procedere (dal 1° luglio se con volume d'affari superiore a euro 400.000, ovvero dal 1° gennaio 2020) alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi, rilasciando ai clienti il relativo documento commerciale (fermo restando l'emissione di fattura elettronica dietro richiesta del cliente).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 324 del 26 luglio 2019](#)). ↗

### **B.1.15) Provviste e dotazioni di bordo**

L'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito all'applicazione del regime di non imponibilità IVA ex art. 8-bis, D.P.R. n. 633/72 per gli acquisti di provviste e dotazioni di bordo. In particolare, dopo aver richiamato i concetti di "dotazioni di bordo" e di navi adibite "alla navigazione in alto mare" (vedasi risoluzioni n. 2/E/2017 e n. 6/E/2018), l'Agenzia afferma che il fornitore può emettere fattura in regime di non imponibilità sulla base di una dichiarazione dell'armatore, del comandante della nave ovvero di chi ha la responsabilità della gestione della nave, attestante che essa è effettivamente e prevalentemente adibita alla navigazione in alto mare. Per la prova dell'avvenuto imbarco delle provviste e dotazioni, è ancora necessario registrare la fattura di acquisto su apposito registro e sulla copia cartacea della fattura il capitano deve annotare la propria dichiarazione di avvenuto imbarco.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 325 del 30 luglio 2019](#)). ↗

## **B.2. IRPEF - Sostituti d'imposta**

### **B.2.1) Reddito da COCOCO percepiti da soggetto fiscalmente non residente**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito risposta da un contribuente non residente in Italia che svolge una attività di consulente esterno presso una società con sede in Italia ed i cui compensi sono stati tassati in Italia con la ritenuta a titolo d'imposta del 30%. L'Agenzia richiama innanzitutto la Circolare n. 9/E/01, paragrafo 2.3, ove si precisa che trova applicazione l'articolo 14 del modello di convenzione OCSE se l'attività rientra fra quelle indipendenti. Poi, però, in maniera criptica, arriva a concludere che per le COCOCO atipiche trova applicazione l'articolo 15 e, quindi, con tassazione nel Paese di svolgimento dell'attività.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 271 del 18 luglio 2019](#)). ↗

### **B.2.2) Regime speciale per lavoratori impatriati**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, per poter usufruire del beneficio fiscale previsto dall'articolo 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, occorre aver svolto "continuativamente" attività lavorativa o di studio fuori Italia negli ultimi 24 mesi e non almeno 24 mesi in un generico periodo precedente il rientro.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 272 del 18 luglio 2019](#)). ↗

### **B.2.3) Detrazione per le spese di trasporto pubblico**

L’Agenzia delle Entrate ha confermato che le somme rimborsate dal datore di lavoro ai lavoratori per l’acquisto degli abbonamenti e non tassate vanno indicate nella certificazione unica con il codice “40” nell’apposita sezione "*Rimborsi di beni e servizi non soggetti a tassazione – art. 51 del TUIR*". La quota parte dell’abbonamento a carico del lavoratore (80 per cento nel caso del quesito) dovrà, invece, essere riconosciuta, quale onere detraibile, direttamente dal datore di lavoro e riportata nella sezione “*oneri detraibili*” della Certificazione Unica, punto 342, con l’indicazione, nel punto 341, del suddetto codice 40, ai fini della detrazione IRPEF del 19 per cento

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 280 del 19 luglio 2019](#)). 

### **B.2.4) Reddito di lavoratore subordinato transfrontaliero**

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa il trattamento fiscale applicabile al reddito di lavoro subordinato prodotto in Italia alle dipendenze della Provincia Autonoma di Bolzano da un lavoratore frontaliero fiscalmente residente in Austria. Premesso che l’articolo 15 della Convenzione Italia-Austria regola la ripartizione della potestà impositiva tra i due Stati, con riferimento ai salari, agli stipendi e alle remunerazioni analoghe, pagate a fronte di un’attività di lavoro dipendente, il caso specifico è però particolare poiché la fonte del reddito è un ente locale di uno Stato contraente (la provincia autonoma di Bolzano); conseguentemente, come previsto dallo stesso articolo 15, nel caso specifico si applica l’articolo 19 della Convenzione e, pertanto, si ha tassazione esclusiva in Italia, Stato della fonte del reddito. Con riferimenti alle detrazioni e deduzioni si applica la regola dei non residenti ex art. 24 del Tuir ossia il contribuente, se produce in Italia almeno il 75% del suo reddito complessivo e non gode nello Stato di residenza di agevolazioni fiscali analoghe, potrà fruire di deduzioni e detrazioni analoghe a quelle spettanti ai contribuenti residenti in Italia.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 281 del 19 luglio 2019](#)). 

### **B.2.5) Spese mediche rimborsate dal datore di lavoro**

L’Agenzia delle Entrate ha chiarito che le somme corrisposte dal datore di lavoro a titolo di rimborso per spese mediche sostenute in anni precedenti costituiscono reddito di lavoro dipendente. Conseguentemente, le spese detratte non devono essere riprese a tassazione separata ai sensi dell’articolo 17, comma 1, lett. n-bis), del TUIR.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 285 del 19 luglio 2019](#)). 

### **B.2.6) Reddito da lavoro dei dipendenti pubblici**

L’Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla tipologia di reddito proveniente da un incarico per l’espletamento di funzioni di collaudo tecnico-amministrativo affidato ad un dipendente di altra Pubblica Amministrazione, autorizzato dall’ente di appartenenza ai sensi dell’articolo 53 del d.lgs. 30 marzo 2001, n. 165, conferito in conformità all’articolo 102 del d.lgs. n. 50 del 2016, e che si protrae per più periodi d’imposta, con il 50% del compenso versato ad apposito capitolo del bilancio dello

Stato. L’Agenzia, in contrasto con altre precedenti pronunce, afferma, richiamando un passaggio della Circolare n. 326/97, che, in ogni caso, somme o valori corrisposti da una amministrazione pubblica diversa da quella di appartenenza del dipendente pubblico costituiscono sempre redditi di lavoro dipendente. In ordine alla criticità di tale interpretazione, si rinvia al Focus della presente circolare.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 289 del 22 luglio 2019](#)). 

### **B.2.7) Restituzione somme al soggetto erogatore**

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulla modalità di recupero di somme erogate ad ex dipendenti. L’Agenzia, richiamando l’art. 10, comma 1, lett. d-bis), del Tuir, conferma che il recupero deve essere effettuato al lordo delle ritenute fiscali subite e non, invece, al netto, con conseguente richiesta di rimborso delle ritenute all’Agenzia delle Entrate da parte di chi le aveva operate e versate. Se il rapporto di lavoro è, nel frattempo, cessato, il datore di lavoro sarà tenuto a rilasciare agli ex dipendenti apposita dichiarazione attestante la percezione delle somme restituite al lordo delle ritenute IRPEF operate in sede di erogazione.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 291 del 22 luglio 2019](#)). 

### **B.2.8) Residenza fiscale e convenzioni**

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa la corretta determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche. In particolare, dopo aver ricordato la nozione contenuta nell’articolo 2, comma 2, del TUIR, in base al quale si considerano residenti “*le persone che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile*”, l’Agenzia richiama la scaletta di analisi di cui all’art. 4 della Convenzione modello OCSE in base alla quale la residenza di una persona fisica è determinata secondo i seguenti criteri residuali disposti in ordine decrescente:

- ⇒ disponibilità di abitazione
- ⇒ ubicazione del centro degli interessi vitali (la persona fisica che dispone di un’abitazione principale in entrambi gli Stati sarà considerata residente nel Paese nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette);
- ⇒ dimora abituale (ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai due criteri sopra citati, una persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente);
- ⇒ nazionalità della persona fisica (quando i primi tre criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la Convenzione di cui possiede la nazionalità);
- ⇒ quando, infine, una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti la Convenzione risolveranno la questione di comune accordo.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 294 del 22 luglio 2019](#)). 

### **B.2.9) Detrazioni per redditi di lavoro dipendente**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa la determinazione dei giorni spettanti ai fini delle detrazioni fiscali nel caso di un istituto scolastico che conferisca incarichi su progetti aventi una certa durata ma con giornate di sospensione durante il periodo. L'Agenzia, richiamando la circolare n. 3/E/98, ricorda che nel computo dei giorni rilevano anche i giorni non lavorati purché diano diritto a maturazione di retribuzione.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 295 del 22 luglio 2019](#)). 

### **B.2.10) Rimborso delle spese di missione**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa il trattamento fiscale dei rimborsi forfettari giornalieri per viaggio, vitto e alloggio, erogati al personale della Polizia di Stato da un ente terzo e per i quali si richiede la non imponibilità. L'Agenzia richiama innanzitutto l'articolo 51, comma 5 del Tuir e la sua tassatività e, quindi, conferma l'assoggettamento a tassazione per gli importi eccedenti i limiti indicati. Peraltro, nel trasporto, è ammessa la non tassazione per i rimborsi analitici delle spese di viaggio, anche sotto forma di indennità chilometrica, e di trasporto quando le spese stesse siano rimborsate sulla base di idonea documentazione. In ordine al soggetto tenuto ad operare le ritenute, di norma è il soggetto erogante anche se non è il datore di lavoro. Nel caso specifico, però, anche se il bonifico avviene a cura di ente terzo (Ufficio Europeo di sostegno per l'Asilo), stante la peculiarità dei rapporti, il sostituto tenuto ad operare le ritenute è il datore di lavoro.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 304 del 23 luglio 2019](#)). 

### **B.2.11) Adempimenti del sostituto di imposta da parte di soggetto estero non residente**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli enti e le società non residenti in Italia assumono la qualifica di sostituto d'imposta limitatamente ai redditi corrisposti da una loro stabile organizzazione a base fissa in Italia.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 312 del 24 luglio 2019](#)). 

## **B.3. IRES**

### **B.3.1) Riduzione IRES per enti ospedalieri**

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver ricordato che la riduzione al 50% dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (ora IRES) di cui all'articolo 6, D.P.R. n. 601/73 non si applica alle ASL (si veda circolare n. 78/E/02 e, fra le altre, Corte di Cassazione n. 20493/13), richiama la risoluzione n. 179/E/09 e, quindi, nega la riduzione nel caso di ente privato accreditato presso l'ASL competente che svolge, ancorché marginalmente, attività diversa da quelle ospedaliere accreditate (per lo stesso motivo posto a fondamento dell'esclusione ASL).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 315 del 24 luglio 2019](#)). 

## **B.4. Imposta di registro e bollo**

### **B.4.1) Trasformazioni di enti no profit**

L'Agenzia delle Entrate, in risposta ad una istanza di interpello, ha chiarito che alla trasformazione in fondazione di un'associazione riconosciuta che svolge attività commerciale si applica l'imposta di registro in misura fissa; si tratta, inoltre, di un'operazione neutrale ai fini Ires in quanto anche il nuovo ente ha natura di ente commerciale.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 63/E del 28 giugno 2019](#)). 

### **B.4.2) Atto di permuta immobiliare tra Comune e Parrocchia: trattamento fiscale**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito il regime fiscale ai fini delle imposte di registro, ipo-catastali e dell'imposta di bollo nell'ipotesi di permuta di immobili tra un Comune ed una Parrocchia per un palazzetto dello sport, realizzato dal Comune su terreno della Parrocchia, e trasferimento alla stessa di alcune infrastrutture sportive realizzate sempre dal Comune ma su proprie aree; il tutto senza conguagli in denaro e con revoca della procedura di esproprio che era già iniziata. Per l'Agenzia non può essere applicato l'articolo 1, comma 88, Legge n. 205/2017 poiché gli atti, se pur finalizzati alla trasformazione del territorio, non hanno per oggetto interventi edilizi riconducibili a quelli di cui alla Legge n. 10/77. Con riferimento, invece, al trattamento di cui al settimo periodo dell'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (imposta fissa di registro per trasferimenti a favore dello Stato ed enti territoriali), l'Agenzia, ricordando che la tassazione delle permuta implica che la base imponibile è costituita dal valore del bene che dà luogo alla maggiore imposta, non concede l'agevolazione nel presupposto che la permuta immobiliare non avviene tra "un Ente territoriale e lo Stato", come richiesto dalla norma, ma tra un Ente territoriale ed una Parrocchia. L'atto di permuta, pertanto, sarà soggetto ad imposta di registro nella misura del 9%, imposte ipo-catastali nella misura fissa di 50 euro ciascuna ed esenzione dall'imposta di bollo ex art. 10, comma 3, D.Lgs. n. 23/2011.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 292 del 22 luglio 2019](#)). 

### **B.4.3) Concessione in uso di spazi attrezzati**

L'Agenzia delle Entrate si è pronunciata in merito all'obbligo o meno di registrazione di un contratto di concessione di utilizzo di spazi per la realizzazione di corsi professionali all'interno del quale è prevista, oltre all'utilizzo di locali, la fornitura di ulteriori servizi quali, ad esempio, la predisposizione dei locali e l'installazione di pc collegato a videoproiettore con schermo e lavagna a fogli mobili, le connessioni telefoniche, la pulizia ordinaria degli spazi concessi, la presenza di un servizio di usciere. Secondo l'Agenzia non si tratta di un contratto di locazione immobiliare bensì di un contratto di servizi: poiché il canone è soggetto a IVA, in forma di scrittura privata non autenticata, è soggetto a registrazione solo in caso d'uso.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 318 del 25 luglio 2019](#)). 

#### **B.4.4) Imposta di bollo su denuncia opere edilizie in cemento armato**

L'Agenzia delle Entrate ha risposto ad un interpello formulato dall'Area Sportello Unico per l'Edilizia di un Comune relativamente all'applicazione dell'imposta di bollo per i documenti concernenti la denuncia di opere edilizie in cemento armato. Secondo l'Agenzia:

- ⇒ le attestazioni di avvenuto deposito rilasciate dal Comune sono soggette a bollo fin dall'origine;
- ⇒ gli allegati tecnici alle denunce sono soggetti a bollo solo in caso d'uso;
- ⇒ le istanze (ad esempio finalizzate a interventi di sopraelevazioni) sono soggette a bollo così come il rilascio della successiva autorizzazione;
- ⇒ la relazione da depositarsi a cura del Direttore dei Lavori a struttura ultimata è soggetta a bollo in quanto dichiarazione unilaterale (ai sensi dell'articolo 2 della tariffa allegata al d.P.R. n. 642/1972) così come è soggetto all'imposta di bollo il certificato di collaudo (vedi risoluzione del 27/03/2002 n. 97/E).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 319 del 25 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.4.5) Contratti MEPA e imposta di bollo**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per i contratti pubblici prodotti all'interno del Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione (MEPA), e per gli allegati documenti redatti in formato elettronico e firmati digitalmente, l'imposta di bollo può essere assolta sia secondo la modalità virtuale ex articolo 15, D.P.R. n. 642/1972, sia tramite il contrassegno telematico dichiarando sul documento di stipula il codice numerico di 14 caratteri. Non è possibile utilizzare, invece, le modalità di cui al D.M. del 17 giugno 2014.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 321 del 25 luglio 2019](#)). ↗

#### **B.4.6) Imposta di bollo su duplicato informatico di un documento amministrativo informatico**

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per le copie informatiche di documenti amministrativi informatici, prodotti in conformità alle disposizioni del Codice dell'Amministrazione Digitale, l'imposta di bollo si applica solo se i duplicati sono muniti di dichiarazione di conformità all'originale attestata da un pubblico ufficiale a ciò autorizzato, salvo esclusioni specifiche. Invece il duplicato informatico di cui all'articolo 23-bis, comma 1, D.Lgs. n. 82/2005, ove non sia prevista alcuna dichiarazione di conformità all'originale e pur avendo il medesimo valore giuridico dell'originale, non è soggetto a bollo.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 323 del 25 luglio 2019](#)). ↗

### **B.5. Varie**

#### **B.5.1) Processo tributario telematico**

Il Dipartimento delle Finanze ha pubblicato una circolare riguardante il contenzioso fiscale telematico obbligatorio, circolare che illustra le modalità operative delle notifiche e dei depositi telematici obbligatori degli atti e dei documenti processuali, in

seguito all'introduzione delle disposizioni contenute nell'articolo 16 del decreto legge n. 119/2018.

(Ministero dell'Economia – Dipartimento delle Finanze – [Circolare n. 1/DF del 4 luglio 2019](#)). 

## **C. GIURISPRUDENZA**

### **C.1. IRES**

#### **C.1.1) Strutture ospedaliere private: aliquota IRES applicabile**

La Corte di Cassazione ha stabilito che non si applica la riduzione ex art. 6, D.P.R. 601/73, alle strutture ospedaliere private anche quando abbiano un ordinamento dei servizi corrispondente a quello degli ospedali gestiti direttamente dalle Asl in quanto l'agevolazione spetta esclusivamente ai soppressi enti ospedalieri pubblici, in seguito confluiti nelle aziende ospedaliere e nelle ASL. La pronuncia, tuttavia, non è allineata con la posizione dell'Agenzia delle Entrate.

(Corte di Cassazione – Sentenza n. 18603 dell'11 luglio 2019). 

### **C.2. Finanza locale**

#### **C.2.1) Questionario Corte dei Conti sul bilancio di previsione 2019-2021**

La Corte dei Conti ha approvato le linee guida ed i questionari relativi al bilancio di previsione 2019-2021 dei comuni, delle città metropolitane e delle province per l'attuazione dell'art. 1 comma 166 e seguenti della legge 23 dicembre 2005 n. 266.

(Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie – [Deliberazione n. 19/SEZAUT/2019/INPR del 22 luglio 2019](#)). 

#### **C.2.2) Linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato 2018 degli enti territoriali**

La Corte dei Conti ha approvato le linee guida per la relazione dei revisori sul bilancio consolidato degli enti territoriali per l'esercizio 2018.

(Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie – [Deliberazione n. 18/SEZAUT/2019/INPR del 22 luglio 2019](#)). 

## **D. COMUNICATI**

### **D.1. I.V.A.**

#### **D.1.1) Fatturazione elettronica: nuove FAQ**

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito internet all'interno dell'area tematica "Fatturazione elettronica" nuove FAQ (dalla n. 62 alla n. 148) in materia di fatturazione elettronica, aggiornando anche FAQ pubblicate in precedenza. In particolare, con la FAQ n. 131, l'Agenzia ha chiarito che l'identificativo univoco di versamento (IUV), usato come chiave nel sistema PagoPA, possa essere inserito nell'elemento informativo del tracciato XML 2.4.2.21<CodicePagamento>.

(Agenzia delle Entrate – [FAQ del 19 luglio 2019](#)). 

## SEZIONE II – FOCUS

### Compensi a dipendenti di terzi

Con la risposta 289 del 22/07/19 riguardante le commissioni di collaudo opere pubbliche, l’Agenzia delle Entrate mostra un diverso orientamento in ordine alla applicabilità dell’art. 50 lett. b) del Dpr 917/86, con particolare riferimento ai dipendenti delle Amministrazioni Pubbliche, di fatto negandone quasi in assoluto la configurabilità, in contrasto con pronunce precedenti.

Ma andiamo con ordine ed esaminiamo la normativa di riferimento, prima di evidenziare le criticità sollevate dalla risposta in esame.

La qualificazione tributaria di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ai sensi dell’art. 50 lett. b) Tuir può essere configurata quando vengono conferiti incarichi a dipendenti di terzi, in ossequio a disposizioni ben precise: occorre infatti che vi sia una previsione normativa, statutaria o regolamentare in forza della quale, alternativamente :

- l’incarico deve essere assegnato ad un soggetto appartenente ad una determinata categoria di dipendenti di terzi (ad esempio docenti universitari strutturati, magistrati della Corte dei Conti, ecc.);
- l’incarico deriva da designazione di un ente terzo, il quale designa un proprio dipendente

Ne conseguono importanti implicazioni a livello di tassazione, specie in riferimento ai rimborsi spese ove, pur applicando l'art. 51 co. 5 Tuir, il Comune di riferimento rimane quello in cui è ubicata la sede di servizio presso il datore di lavoro.

Occorre che sia configurata, specie in relazione ad organismi e commissioni, la qualità di “membro di diritto”, da distinguersi dalla qualità di “membro esperto”.

In concreto, per configurare la fattispecie di lettera b) dell'art. 50 Tuir, non è sufficiente che l'incarico sia attribuito ad un dipendente di terzo e nemmeno che questo sia scelto per capacità personali che derivino da un rapporto di lavoro dipendente con altro ente; occorre invece la predetta previsione normativa, statutaria o regolamentare a monte di cui si diceva nell'introduzione.

## Criticità

Con risposta 289 del 22 luglio scorso, dopo aver correttamente affermato che la lettera b), se configurata, è prevalente sulla c-bis) ove sono peraltro citate espressamente le commissioni, giunge ad una inopinata conclusione:

*«in ogni caso, laddove eventuali somme e valori siano corrisposti da una amministrazione pubblica diversa da quella cui appartiene il dipendente pubblico, essi costituiscono redditi di lavoro dipendente».*

Ciò equivale a ritenere non configurabile in assoluto la lettera b) dell'art. 50 Tuir se il membro della commissione è dipendente di un altro ente pubblico, come se la norma riguardasse solo i dipendenti privati e l'invocato principio di omnicomprensività di cui all'art. 51 Tuir riguardasse solo i dipendenti pubblici.

Siffatta interpretazione, se dovesse trovare ulteriori conferme, avrebbe rilevanti impatti non solo sulle procedure attualmente in essere ma anche a livello di costi degli organismi, a seguito dell'onere previdenziale che consegue la qualificazione di redditi da lavoro dipendente.

Peraltro, la stessa circ. 326/E/97 richiamata dall'Agenzia nella risposta in commento aveva chiaramente affermato che i compensi hanno natura di reddito assimilato a quello di lavoro dipendente ove derivanti da *“incarichi svolti in relazione alle funzioni della propria qualifica e in dipendenza del proprio rapporto di lavoro”*, sulla base di *“un ordine di servizio ricadente nel rapporto di lavoro subordinato intrattenuto in via principale”*. In particolare, sussiste la relazione tra l'espletamento dell'incarico e la qualifica di lavoratore dipendente anche *“nel caso in cui risulti, per legge, regolamento, altro atto amministrativo, statuto o capitolato, che l'incarico debba essere affidato ad un componente della categoria alla quale il contribuente appartiene”*. Tali compensi, infine, se devono essere riversati al datore di lavoro o allo Stato sono *“esclusi dalla tassazione anche in sede di applicazione delle ritenute d'acconto”*.

A ciò si aggiunga la risposta fornita ad ANAS con ris. 2/E/09, ove l'Agenzia delle Entrate aveva affermato: *“Sulla base delle considerazioni svolte la scrivente ritiene che i compensi derivanti dalla partecipazione alle commissioni di collaudo delle infrastrutture autostradali in corso d'opera non possano costituire ex se redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lett. c-bis) del TUIR. L'erogazione dei compensi in argomento da parte della società*

*istante, invece, deve essere preceduta dalla qualificazione reddituale degli stessi, necessaria per determinarne la disciplina fiscale conseguente, sia in ordine alla rilevanza delle spese di produzione del reddito sia in ordine alle ritenute di imposta da applicare.*

*A tale riguardo, relativamente ai compensi corrisposti dall'istante ai componenti delle commissioni di collaudo nominati dell'ANAS, quale ente concedente del servizio autostradale (ad es. architetti, ingegneri, esperti contabili, giudici, ecc., e comunque non lavoratori dipendenti dell'interpellante), si è dell'avviso che potrebbero in concreto assumere la natura di:*

*a) reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. b), del TUIR, per i collaudatori eventualmente dipendenti dell'ANAS e dallo stesso ente incaricati al collaudo in ragione della loro qualifica di servizio, con ritenuta a titolo d'acconto in misura proporzionale per scaglioni di reddito ai sensi dell'art. 24 DPR n. 600 del 1973 (cfr. circolare citata n. 326 del 1997);*

*b) reddito assimilato a quello di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 50, comma 1, lett. c- bis), se non vi è connessione tra l'attività di collaborazione e l'oggetto tipico dell'arte o professione abitualmente esercitata,*

*c) reddito di lavoro autonomo, se invece sussiste una connessione tra l'attività di collaborazione e l'oggetto tipico dell'arte o professione abitualmente esercitata. In tal caso si applica la ritenuta del 20 per cento a titolo d'acconto, per i soggetti*

*residenti, o del 30 per cento a titolo d'imposta, per i non residenti, ai sensi dell'art. 25 DPR n. 600 del 1973."*

## **Procedura**

Il caso in cui una Amministrazione pubblica diversa da quella di appartenenza eroghi somme ad un soggetto dipendente di altra P.A. è stato invece affrontato dalla risoluzione 271/E del 3 luglio 2008, resa dall'Agenzia delle Entrate a fronte di un quesito dell'Inps sul trattamento accessorio del personale comandato, ma con generalizzazione utile e fondamentale anche nel caso di soggetti diversi da quelli di cui all'art. 29.

I soggetti e gli altri organi che corrispondono compensi e retribuzioni non aventi carattere fisso e continuativo devono comunicare agli Uffici che procedono al conguaglio, entro la fine dell'anno e, comunque, non oltre il 12 gennaio dell'anno successivo, l'ammontare delle somme corrisposte, l'importo degli eventuali contributi previdenziali ed assistenziali, compresi quelli a carico del datore di lavoro, e le ritenute effettuate.

La procedura prevista dal citato articolo 29 del DPR n. 600 del 1973 - come già chiarito con risoluzione n. 23/E del 2000 richiamata anche dalla risoluzione n. 354 del 2002 - deve ritenersi applicabile a tutte le fattispecie (analoghe a quelle disciplinate dalla norma) in cui sussiste un unico rapporto di lavoro con due soggetti che erogano, rispettivamente, l'uno il trattamento principale e l'altro il trattamento

accessorio ed anche se coloro che erogano le somme non sono Amministrazioni dello Stato.

Conseguentemente, per le somme erogate e le ritenute operate dal soggetto che non è datore, il datore dovrà effettuare il conguaglio fiscale e previdenziale.

Il sostituto d'imposta che eroga compensi non aventi carattere fisso e continuativo pur non dovendo rilasciare una CU al percipiente, dovrà procedere all'invio di una CU ordinaria all'Agenzia delle Entrate riportando tutti i dati relativi alle somme erogate avendo cura di barrare il punto 613 (CU2019). Tale barratura certificherà che le predette informazioni sono state inviate al sostituto principale che ha provveduto a tenerne conto in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio.

Il sostituto d'imposta che eroga emolumenti aventi carattere fisso e continuativo, tenuto al rilascio della CU, emetterà una certificazione comprensiva di tutti i redditi percepiti dal personale comandato, evidenziando le somme e i valori corrisposti dall'ufficio secondario. In questo caso sarà necessario riportare anche il codice 8 nel punto 537 per individuare il conguaglio effettuato, nelle ipotesi stabilite dal comma 2, dell'art. 29 del DPR n. 600/73. [!\[\]\(230490b09f1763ff4241372da7cf5f63\_img.jpg\)](#)