

CIRCOLARE n. 5 – Maggio 2022

Vado Ligure, lì 6 giugno 2022

SOMMARIO

SEZIONE I – NEWS	2
A. NORMATIVA	2
A.1. IRPEF – SOSTITUTI D’IMPOSTA	2
A.1.1) Decreto Aiuti	2
A.1.2) Decreto “Ucraina”, conversione in legge	4
A.1.3) Adeguamento del trattamento economico del personale non contrattualizzato	4
A.1.4) Controlli di coerenza sui modelli 730	4
A.2. TRIBUTI LOCALI	5
A.2.1) IMU	5
B. PRASSI	5
B.1. I.V.A.	5
B.1.1) Prestazioni complesse e prestazioni autonome	5
B.1.2) Contributi pubblici e detrazione Iva a monte	5
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D’IMPOSTA	6
B.2.1) Regime impatriati : rientro in Italia da distacco all’estero	6
B.2.2) Rientro cervelli: opzione allungamenti	6
B.2.3) Rientro cervelli: opzione allungamenti e codici tributo	8
B.2.4) Compensi ai relatori di convegni: qualificazione tributaria e territorialità	8
B.2.5) Tassazione separata o corrente produttività	8
B.2.6) Detassazione produttività	9
B.2.7) Erogazione coupon sanitari	9
B.2.8) Welfare aziendale e rimborso spese di istruzione	10
B.2.9) Professionisti esteri e convenzioni bilaterali	10
B.2.10) Somme corrisposte all’avvocato di controparte non distrattario	11
B.3. CONTABILITÀ	12
B.3.1) Bilancio di previsione 2022	12
B.4. VARIE	12
B.4.1) Imposta di registro e clausole penali	12
B.4.2) Novità fiscali e crediti d’imposta 2022	13
B.4.3) Riduzione a metà dell’aliquota IRES	13
B.4.4) Sistema tessera sanitaria	15
B.4.5) Comunicazione contributi	16
B.4.6) Superbonus	16
C. GIURISPRUDENZA	18
C.1. VARIE	18
C.1.1) Società “in house”	18
SEZIONE II – FOCUS	20

SEZIONE I – NEWS

A. NORMATIVA

A.1. IRPEF – Sostituti d'imposta

A.1.1) Decreto Aiuti

Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto legge concernente “*Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina*”. Tra le varie disposizioni del provvedimento, che ora passerà all'esame delle Camere per la conversione in legge, si segnala:

credito d'imposta per gli autotrasportatori (articolo 3): alle imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia esercenti le attività di trasporto indicate all'articolo 24-ter, comma 2, lettera a), del testo unico delle accise approvato con decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, è riconosciuto un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, nella misura del 28 per cento della spesa sostenuta nel primo trimestre dell'anno 2022 per l'acquisto del gasolio impiegato dai medesimi soggetti in veicoli, di categoria euro 5 o superiore, utilizzati per l'esercizio delle predette attività, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto;

modifiche alla disciplina in materia di incentivi per l'efficienza energetica, sisma bonus, fotovoltaico e colonnine di ricarica di veicoli elettrici (articolo 14): introdotte alcune modifiche con riferimento, in particolare, alla proroga al 31 dicembre 2022 per le unità unifamiliari ed alla cessione dei crediti;

maggiorate le misure del credito d'imposta “formazione 4.0” (articolo 22): le aliquote del credito d'imposta del 50% e 40% sono aumentate, rispettivamente, al 70% e 50% a condizione che le attività formative erogate siano certificate secondo modalità stabilite da un decreto ministeriale di prossima emanazione;

disposizioni afferenti le maggiorazioni di prezzi negli appalti pubblici di lavori (articolo 26): introdotte disposizioni in materia di appalti pubblici al fine di fronteggiare gli aumenti eccezionali dei prezzi dei materiali da costruzione, nonché dei carburanti e dei prodotti energetici;

indennità una tantum per i lavoratori dipendenti (articolo 31): ai lavoratori dipendenti di cui all'articolo 1, comma 121, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, non titolari dei trattamenti di cui all'articolo 32 (pensioni ed altre indennità di carattere sociale) e che nel primo quadrimestre dell'anno 2022 hanno beneficiato dell'esonero di cui al predetto comma 121 per almeno una mensilità, è riconosciuta per il tramite dei datori di lavoro nella retribuzione erogata nel mese di luglio 2022, una somma a titolo di indennità una tantum di importo pari a 200 euro. Tale indennità è riconosciuta in via automatica, previa dichiarazione del lavoratore di non essere titolare delle prestazioni di cui all'articolo 32, commi 1 (pensioni) e 18 (reddito di cittadinanza).

Ai fini dell'applicabilità, si ricorda che la norma richiamata è quella che dispone, per i periodi di paga dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, per i rapporti di lavoro dipendente, un esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore di 0,8 punti percentuali a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima (sul punto si veda la circolare Inps n. 43/2022).

L'indennità una tantum spetta ai lavoratori dipendenti una sola volta, anche nel caso in cui siano titolari di più rapporti di lavoro. L'indennità non è cedibile, ne' sequestrabile, ne' pignorabile e non costituisce reddito ne' ai fini fiscali ne' ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali ed assistenziali.

Per il recupero dell'indennità erogata, il sostituto d'imposta dovrà agire attraverso la denuncia contributiva di cui all'articolo 44, comma 9, del D.L. 269/03, secondo le indicazioni che saranno fornite dall'Inps.

indennità ai pensionati e ad altri soggetti (quali ad esempio co.co.co. e autonomi) – (articolo 32): per i pensionati, la condizione per avere i 200 euro è quella di avere un reddito assoggettabile ad Irpef, al netto dei contributi previdenziali ed assistenziali, non superiore, per l'anno 2021, a 35.000 euro. L'indennità è corrisposta da Inps e spetta una sola volta, anche in presenza di attività lavorativa.

L'Inps, a domanda, eroga una indennità una tantum pari a 200 euro anche ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 409 del codice di procedura civile i cui contratti sono attivi alla data del 17/5/22 e iscritti alla Gestione separata. I soggetti non devono essere titolari dei trattamenti di cui al comma 1 del medesimo art. 32 e non essere iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie. L'indennità è corrisposta ai soggetti che hanno reddito derivante dai suddetti rapporti non superiore a 35.000 euro per l'anno 2021.

L'INPS, a domanda, eroga anche ai lavoratori autonomi, privi di partita IVA, non iscritti ad altre forme previdenziali obbligatorie che, nel 2021 siano stati titolari di contratti autonomi occasionali riconducibili alle disposizioni di cui all'articolo 2222 del codice civile, un'indennità una tantum pari a 200 euro. Per tali contratti deve risultare per il 2021 l'accredito di almeno un contributo mensile, e i lavoratori devono essere già iscritti alla data di entrata in vigore del presente decreto alla Gestione separata di cui all'articolo 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335.

indennità ai professionisti (articolo 33): la misura e le regole saranno fissate da un decreto entro 30 giorni.

voucher trasporto (articolo 35): viene istituito un fondo da utilizzare per l'acquisto di abbonamenti per i servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale ovvero per i servizi di trasporto ferroviario nazionale. Il valore del buono e' pari al 100 per cento della spesa da sostenere per l'acquisto dell'abbonamento e, comunque, non puo' superare l'importo di euro 60. Il buono e' riconosciuto in favore delle persone fisiche che, nell'anno 2021, hanno conseguito un reddito complessivo non superiore a 35.000 euro. Il buono reca il nominativo del beneficiario, e' utilizzabile per l'acquisto di un solo abbonamento, non e' cedibile, non costituisce reddito imponibile del beneficiario e non rileva ai fini del computo del valore dell'indicatore

della situazione economica equivalente. Resta ferma la detrazione prevista dall'articolo 15, comma 1, lettera i-decies), del Tuir, sulla spesa rimasta a carico del beneficiario del buono. Con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibili, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono definite le modalità di presentazione delle domande per il rilascio del buono e le modalità di emissione dello stesso.


[Decreto Legge 17 maggio 2022, n. 50](#) – G.U. n. 114 del 17.05.2022). 

A.1.2) Decreto “Ucraina”, conversione in legge

Pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale la legge di conversione del decreto legge 21/22 concernente “*Misure urgenti per contrastare gli effetti economici e umanitari della crisi ucraina*”. Tra le varie disposizioni del provvedimento, evidenziando in grassetto le modifiche operate in sede di conversione, si segnala:

bonus carburante ai dipendenti (articolo 2): per l'anno 2022, l'importo del valore di buoni benzina o analoghi titoli ceduti a titolo gratuito da **aziende private** ai lavoratori dipendenti per l'acquisto di carburanti, nel limite di euro 200 per lavoratore non concorre alla formazione del reddito;

credito d'imposta per IMU del comparto turismo (articolo 22): concesso un credito d'imposta pari al 50% dell'importo versato a titolo di seconda rata dell'anno 2021 dell'imposta municipale propria (IMU).

[Legge 20 maggio 2022 n. 51](#) – G.U. n. 117 del 20-05-2022). 

A.1.3) Adeguamento del trattamento economico del personale non contrattualizzato

A decorrere dal 1° gennaio 2021, le misure degli stipendi, dell'indennità integrativa speciale e degli assegni fissi e continuativi dei docenti e dei ricercatori universitari, degli ufficiali superiori e degli ufficiali generali e ammiragli delle Forze armate e del personale con gradi e qualifiche corrispondenti dei Corpi di polizia civili e militari, in vigore alla data del 1° gennaio 2020, sono incrementate in misura pari allo 0,91 per cento. Per il personale universitario, l'onere è posto a carico dei bilanci delle amministrazioni di appartenenza

[DPCM 15 marzo 2022](#) – G.U. n. 120 del 24-05-2022). 

A.1.4) Controlli di coerenza sui modelli 730

Pubblicato sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate il Provvedimento, con il quale vengono definiti i criteri per l'individuazione degli elementi di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2022 con esito a rimborso finalizzati ai controlli preventivi di cui all'articolo 5, comma 3-bis, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175.

Tali elementi sono individuati nello scostamento per importi significativi dei dati risultanti nei modelli di versamento, nelle certificazioni uniche e nelle dichiarazioni dell'anno precedente, o nella presenza di altri elementi di significativa incoerenza rispetto ai dati inviati da enti esterni o a quelli esposti nelle certificazioni uniche. È

altresì considerato elemento di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2022 con esito a rimborso la presenza di situazioni di rischio individuate in base alle irregolarità verificatesi negli anni precedenti.

(Agenzia delle Entrate – [Provvedimento del Direttore n. 2022/184653 del 30-05-2022](#)). ↗

A.2. Tributi locali

A.2.1) IMU

È stato emanato il Decreto 9 maggio 2022 concernente l'aggiornamento dei coefficienti, per l'anno 2022, per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, ai fini del calcolo dell'imposta municipale propria (IMU) e dell'imposta sulle piattaforme marine (IMPi).

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – [Decreto 9 maggio 2022](#) – G.U. n. 116 del 19 maggio 2022). ↗

B. PRASSI

B.1. I.V.A.

B.1.1) Prestazioni complesse e prestazioni autonome

Dopo aver ricordato la giurisprudenza comunitaria in ordine al concetto di "prestazioni complesse", l'Agenzia ritiene che, nel caso prospettato di contratto con committente estero che preveda sia attività di progettazione che attività di fornitura di materiali, le due attività di "engineering" e "procurement" devono essere considerate distinte e indipendenti ed assoggettate ciascuna al regime IVA proprio: a) l'attività di "engineering" quale prestazione di servizio non rilevante ai fini IVA nel territorio dello Stato italiano, in quanto soggetta alle regole di cui all'art. 7- quater, comma 1, lett. a) del DPR n. 633 del 1972; b) l'attività di "procurement" quale cessioni di beni in linea di principio classificabile, sotto il profilo IVA, come cessioni di beni all'esportazione, computabili ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto e/o importazione di beni e servizi senza imposta, a condizione che si verifichino i requisiti previsti dall'articolo 8, primo comma, lett. a), del DPR n. 633 del 1972.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 304 del 26 maggio 2022](#)). ↗

B.1.2) Contributi pubblici e detrazione Iva a monte

Il caso riguarda una società in house che gestisce il trasporto pubblico locale e tutta una serie di attività affidate dalla Regione e riceve da essa contributi.

L'Agenzia affronta preliminarmente il tema della esclusione da Iva dei contributi, richiamando la circolare 34/E/13 ma anche e soprattutto la giurisprudenza unionale. In particolare, avendo riguardo alla specifica natura delle funzioni assegnate alla società istante, il fatto che l'attività di cui trattasi consista nell'esercizio di funzioni conferite e regolamentate dalla legge, per uno scopo di interesse generale, è

irrilevante per valutare se tale attività costituisca prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso (cfr. sentenza del 2 giugno 2016, Lajvér, C263/15, punto 42).

In tema di detraibilità dell'Iva a monte, l'Agenzia conferma che la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi da parte di un soggetto che agisce nell'esercizio di impresa, arte o professione, non è influenzata dalla percezione di erogazioni di carattere contributivo. L'Iva, infatti, è detraibile nella misura in cui il soggetto passivo utilizza detti beni e servizi per l'effettuazione di operazioni soggette all'imposta, non assumendo alcuna rilevanza la natura dei mezzi finanziari impiegati per effettuare gli acquisti (cfr. circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015, risoluzione n. 61/E dell'11 marzo 2009, circolare n. 46/E del 19 luglio 2007, risoluzione n.100/E del 25 luglio 2005, nonché le risposte ad interpello n. 234 del 15 luglio 2019 e n. 92 del 24 marzo 2020). In sostanza, la condizione di inerenza delle operazioni compiute a monte è riferita unicamente alle operazioni compiute a valle, soggette a IVA, essendo a tal fine ininfluyente la qualificazione delle somme erogate per il finanziamento dell'attività svolta.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 316 del 31 maggio 2022](#)). ↗

B.2. IRPEF - Sostituti d'imposta

B.2.1) Regime impatriati : rientro in Italia da distacco all'estero

L'Agenzia delle Entrate ribadisce che la posizione restrittiva sulle casistiche del rientro da distacco all'estero è finalizzata ad evitare un uso strumentale dell'agevolazione in esame, non in linea con la vis attrattiva della norma. Tale principio non preclude, tuttavia, la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il "rientro" in Italia "non sia conseguenza della naturale scadenza" del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa.

Nell'ipotesi in cui l'attività lavorativa svolta al rientro costituisce una "nuova" attività, in virtù della sottoscrizione di un "nuovo" contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco e, quindi, l'impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia. Al riguardo, si precisa che l'agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un "nuovo" contratto per l'assunzione di un "nuovo" ruolo aziendale al momento dell'impatrio, rientri in una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 259 del 12 maggio 2022](#)). ↗

B.2.2) Rientro cervelli: opzione allungamenti

L'agenzia fornisce chiarimenti in ordine alla possibilità di optare per gli allungamenti del periodo agevolato per coloro che sono diventati fiscalmente residenti in Italia anteriormente al 2020, come previsto dalla Legge di bilancio 2022.

Viene in primo luogo precisato che il requisito della presenza di almeno un figlio e/o tre figli minorenni anche in affidato preadottivo, deve sussistere al momento dell'esercizio dell'opzione. La circostanza per cui, successivamente, i figli diventino

maggiorescenti durante i periodi d'imposta di prolungamento degli incentivi, non determina la perdita dei benefici fiscali per l'intero periodo previsto.

Inoltre, per la casistica afferente l'acquisto dell'unità immobiliare, l'Agenzia precisa che il termine «entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione» va calcolato secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente la conclusione dei 18 mesi successivi all'effettuazione del versamento. Ad esempio, il versamento effettuato entro il 10 febbraio 2022 richiede che l'acquisto dell'unità immobiliare debba perfezionarsi entro e non oltre il 9 agosto 2023. Precisa anche che la sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato in quanto lo stesso produce, unicamente, effetti obbligatori in capo alle parti, che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto definitivo, senza produrre l'effetto traslativo tipico della compravendita.

Per coloro i quali il quadriennio di agevolazione si è concluso entro il 31 dicembre 2021, l'opzione deve essere effettuata entro il 27 settembre 2022. Il datore di lavoro opera le ritenute sul 10 per cento degli emolumenti erogati, nel caso di lavoratori che, al momento dell'opzione, abbiano comunicato, secondo le modalità previste nel Provvedimento del 31/3/22, di essere in possesso dei requisiti e di soddisfare le condizioni per l'applicazione delle rispettive misure di detassazione del reddito di lavoro dipendente e assimilati.

L'opzione può essere esercitata anche dai docenti e dai ricercatori per i quali il regime di favore è terminato nei periodi d'imposta 2019 o 2020 a condizione che soddisfino, all'atto dell'opzione, i requisiti di cui al comma 5-ter dell'articolo 5 del decreto Crescita. In relazione a tali fattispecie, tenuto conto che la disposizione di cui al citato comma 5-ter è entrata in vigore il 1° gennaio 2022, i docenti e ricercatori che hanno beneficiato del regime agevolato fino all'anno 2019 o all'anno 2020, potranno applicare il predetto regime solo a decorrere dall'anno di imposta 2022.

I periodi d'imposta oggetto dell'agevolazione, per effetto dell'esercizio dell'opzione prevista dalla norma, devono essere computati a partire dal periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza fiscale nel territorio dello Stato. Ad esempio, un soggetto che sia fiscalmente rientrato in Italia nel 2016, che ha fruito del beneficio fino al periodo di imposta 2019, all'atto dell'opzione nell'anno 2022, in presenza di un figlio minorenni, anche in affidamento preadottivo, o che è proprietario, o ne diventerà, di un immobile residenziale entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione (ai sensi dell'articolo 1, comma 763, della legge 30 dicembre 2021, n. 234), può riattivare il beneficio dell'agevolazione dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2023, a compimento degli otto periodi d'imposta.

Il reddito di riferimento è rappresentato, per l'Agenzia, dai redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia ancorché non agevolati ai sensi del medesimo articolo 44 del decreto-legge n. 78 del 2010 relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 17 del 25 maggio 2022](#)). ↗

B.2.3) Rientro cervelli: opzione allungamenti e codici tributo

L'Agenzia ha istituito i codici tributo necessari per l'esercizio dell'opzione.

Il versamento deve avvenire tramite il modello di versamento "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE):

- "1880" denominato "Docenti e ricercatori - importo dovuto (10 per cento) per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 5, co. 5-ter, lett. a), del DL n. 34 del 2019";
- "1881" denominato "Docenti e ricercatori - importo dovuto (5 per cento) per l'esercizio dell'opzione di cui all'art. 5, co. 5-ter, lett. b), del DL n. 34 del 2019".

Non è ammessa la compensazione.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 24 del 31 maggio 2022](#)). 

B.2.4) Compensi ai relatori di convegni: qualificazione tributaria e territorialità

L'Agenzia delle Entrate affronta dei convegni on line e dei compensi ai relatori. La domanda dell'istante attiene alla qualificazione tributaria ed in particolare alla possibilità di qualificare come cessione di diritto d'autore il materiale didattico (le slide) messo a disposizione dei partecipanti; a valle della qualificazione, viene posto il tema del luogo di produzione del reddito e della tassazione o meno in Italia nei casi in cui il relatore svolga l'attività materialmente all'estero, essendo quindi fisicamente non presente in Italia.

L'Agenzia richiama il commentario OCSE con riferimento al concetto di informazioni a carattere scientifico (know how), ove viene chiarito che rientrano tutte quelle informazioni che non necessariamente devono essere oggetto di categoria intellettuale protetta (quindi teoricamente anche le informazioni rese dai medici all'istante). Tuttavia nel medesimo commentario è chiarito che le informazioni cedute devono essere suscettibili di uno "sfruttamento economico" da parte di chi li utilizza. A fronte dello sfruttamento delle informazioni l'utilizzatore deve, dunque, poterne ricavare un beneficio, a fronte del quale corrisponde una royalty. Nel caso di specie, secondo quanto rappresentato, i relatori non diffondono un know-how, nel senso sopra esposto quanto piuttosto forniscono una prestazione professionale di tipo divulgativa a carattere scientifico che costituisce un'attività di lavoro autonomo (anche occasionale) prestata da soggetti non residenti. Ciò posto, L'Agenzia ritiene che la ritenuta sui compensi/corrispettivi erogati ai relatori non residenti, sia titolari che non di partita IVA, debba essere applicata solo nei casi in cui gli stessi svolgano la loro attività sul territorio italiano.

In caso di qualificazione come cessione di diritto d'autore, al contrario, vi sarebbe stata la tassazione in Italia, a prescindere dal luogo di svolgimento dell'attività, ai sensi dell'art. 23 co. 2 Tuir.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad interpello n. 266 del 17 maggio 2022](#)). 

B.2.5) Tassazione separata o corrente produttività

Nel caso proposto, le intese contrattuali avevano data risalente a periodi antecedenti quello di riferimento e quindi le premialità in oggetto sono state erogate " negli anni a disciplina invariata". Pertanto, non sussiste una causa giuridica sopravvenuta tale da

giustificare la tassazione separata delle somme in oggetto senza verificare se il ritardo possa considerarsi fisiologico.

Gli accordi contrattuali, peraltro, prevedono l'erogazione entro novembre dell'anno successivo, ma spesso tale limite viene superato per la complessità del processo di valutazione e quindi l'erogazione avviene nel secondo anno successivo a quello di svolgimento dell'attività.

Secondo l'Agenzia, qualora il pagamento delle somme in oggetto avvenga in "ritardo" per effetto del processo di valutazione previsto dai contratti, le stesse devono essere assoggettate a tassazione ordinaria (cfr. risoluzioni n. 377/E del 2008 e n. 151/E del 2017).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 283 del 20 maggio 2022](#)). ↗

B.2.6) Detassazione produttività

Il premio di risultato nell'ambito dei gruppi può essere detassato solo se l'incremento di produttività, redditività eccetera degli obiettivi stabiliti dagli accordi sia raggiunto dalla singola azienda. Per la detassazione del premio non è infatti sufficiente il raggiungimento dell'incrementalità di obiettivi di gruppo.

Nel caso specifico, inoltre, i criteri e le modalità di attribuzione dei premi erano stati definiti mediante un regolamento aziendale e quindi con uno strumento unilaterale del datore di lavoro che, differentemente dall'accordo aziendale, non permette alle parti di regolare tra loro e in maniera condivisa i diversi aspetti che incidono sul rapporto di lavoro all'interno dell'azienda. Quindi, mancando l'incrementalità a livello di singola azienda e il recepimento del regolamento in un accordo collettivo aziendale, secondo l'Agenzia il premio di risultato erogato non potrà essere detassato né convertito in welfare

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 265 del 17 maggio 2022](#)). ↗

B.2.7) Erogazione coupon sanitari

L'utilizzazione di una APP per facilitare la generalità dei dipendenti nell'individuazione di servizi sanitari disponibili configura un servizio avente finalità di assistenza sanitaria e come tale rientra nell'ambito di applicazione della lettera f), comma 2, dell'articolo 51 del TUIR. La circostanza che tale servizio sia erogato tramite un coupon, che non può essere utilizzato per il pagamento della prestazione sanitaria fornita dal soggetto contattato tramite la APP, integra i requisiti di cui al comma 3-bis del medesimo articolo 51.

Con riferimento al trattamento fiscale, in capo alla società istante, delle spese sostenute per il servizio offerto ai dipendenti di cui sopra, l'erogazione dei benefit in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento che configuri l'adempimento di un obbligo negoziale, determina la deducibilità integrale dei relativi costi da parte del datore di lavoro, ai sensi dell'articolo 95 del TUIR, e non nel solo limite del cinque per mille, secondo quanto previsto dall'articolo 100 del medesimo TUIR. Tale limite di deducibilità continua ad operare, invece, in relazione alle ipotesi in cui le opere ed i servizi siano offerti volontariamente dal datore di lavoro.

La risposta affronta anche il tema della detraibilità Iva per l'azienda in relazione ai predetti strumenti di welfare, concludendo – con posizione non esente da critiche – per la indetraibilità totale.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad interpello n. 273 del 18 maggio 2022](#)). ↗

B.2.8) Welfare aziendale e rimborso spese di istruzione

Il caso oggetto dell'interpello 294/2022 riguarda una società che, nell'ambito delle policy di gruppo volte a sostenere i dipendenti trasferiti all'estero con figli in età scolare, al fine di promuovere la loro istruzione e formazione, nonché l'inserimento nel nuovo Paese, intende introdurre a favore di tali lavoratori il rimborso delle spese di acquisto di laptop/tablet, come parte integrante del materiale didattico, nonché delle spese per il test d'ingresso di ammissione alla scuola.

Due gli aspetti interessanti che conducono l'Agenzia a ritenere applicabile l'art. 51 co. 2 lett. f-fis) Tuir per la detassazione:

- il concetto di “categoria di dipendenti”, esteso a coloro che sono stati trasferiti presso una branch estera, a prescindere dal fatto che solo una parte di essi possa fruire del benefit;
- la qualificazione di spese di istruzione (in quanto sostenute per consentire la frequenza scolastica) delle spese per il test d'ingresso.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 294 del 24 maggio 2022](#)). ↗

B.2.9) Professionisti esteri e convenzioni bilaterali

Applicando la regola generale di cui all'art. 14 delle Convenzioni, modello OCSE, i compensi derivanti dall'attività professionale sono imponibili solo nello Stato di residenza del professionista, a meno che detto professionista non disponga abitualmente di una base fissa per l'esercizio della sua attività nello Stato contraente da cui provengono i compensi. In tal caso, i redditi sono imponibili anche nello Stato contraente, ma solamente nella misura in cui sono imputabili a detta base fissa.

Il dubbio interpretativo dell'Istante riguarda proprio la verifica della disponibilità, da parte del professionista, di una base fissa in Italia per l'esercizio dell'attività professionale.

L'Agenzia richiama il Commentario del Modello OCSE all'articolo 5, paragrafo 2, in base al quale il concetto di "base fissa" deve essere assimilato al concetto di "stabile organizzazione", ossia una sede fissa di affari in cui il professionista esercita in tutto o in parte la sua attività indipendente (cfr. Comm. Trib. Reg. Torino 10 gennaio 2017 n. 161; Cass. n. 32078/2018; Comm. Trib. Reg. Milano 7 luglio 2020 n. 1500). Secondo la giurisprudenza, dunque, la base fissa può essere equiparata alla nozione di stabile organizzazione «i cui elementi costitutivi sono quello materiale ed oggettivo della "sede fissa di affari" e quello dinamico dell'esercizio in tutto o in parte della sua attività» (cfr. Cass. 32389/2019; Cass. 11429/2019, Cass. 28059/2017). Inoltre, si evidenzia che l'elemento costitutivo della "fissità" implica che la sede sia in un luogo determinato ed abbia un certo grado di permanenza nell'utilizzo. Può essere costituita anche da un locale o da una stanza di proprietà di altri soggetti che, tuttavia, deve

essere a disposizione del lavoratore autonomo e nel quale questo esercita la sua attività o parte della stessa.

Ciò posto, occorre di volta in volta stabilire se il professionista in esame abbia a disposizione un luogo che possa considerarsi una "base fissa" in Italia, quale ad esempio, la struttura logistica messa a disposizione dal committente; ciò dipenderà dal potere effettivo del Consulente non residente di utilizzare tale ubicazione per svolgere la sua attività professionale, nonché dalla portata della presenza del professionista in quel luogo e delle concrete attività che vi svolgerà.

Ai fini Iva, poiché l'istante non risulta titolare di partita Iva, l'Agenzia conferma che non risultano integrate le condizioni per considerare la prestazione di servizi territorialmente rilevante in Italia. Il prestatore di servizi estero dovrà quindi emettere fattura con l'addebito dell'Iva secondo le regole vigenti nello Stato estero.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 285 del 20 maggio 2022](#)). ↗

B.2.10) Somme corrisposte all'avvocato di controparte non distrattario

La società istante risulta parte soccombente in un giudizio civile ed è stata condannata a pagare anche le spese legali in favore della controparte. L'avvocato "non distrattario" della parte vittoriosa, munito di delega all'incasso, ha chiesto all'Istante di non applicare sulle predette spese la ritenuta alla fonte di cui all'articolo 25 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in considerazione di quanto precisato nella risoluzione 15 marzo 2019, n. 35/E.

L'Agenzia, dopo aver confermato l'obbligo di ritenuta nel caso di avvocato distrattario, risponde positivamente sul fatto che, sulle somme corrisposte direttamente al legale della controparte vittoriosa, munito di un mandato all'incasso, la parte soccombente è esonerata dall'effettuazione della suddetta ritenuta, ma nella sola ipotesi in cui questi produca copia della fattura emessa, nei confronti del proprio cliente, per la prestazione professionale resa (e da questi pagata, aggiungeremmo per tranquillità). In altri termini, l'esibizione della copia della fattura emessa dal difensore "non distrattario" nei confronti del cliente, fa presumere, che quanto dovrà essere erogato dalla parte soccombente ha l'effetto di "ristorare" la parte vittoriosa dell'onere per le spese legali a suo carico inerenti la prestazione professionale del proprio difensore.

Tuttavia, qualora la parte soccombente ritenga che le somme che sta erogando possano costituire reddito di lavoro autonomo per il difensore, tenuto conto della propria responsabilità per l'eventuale violazione dell'obbligo di esecuzione della ritenuta alla fonte, è legittimato a richiedere al legale "non distrattario", ai fini della non applicazione della ritenuta, oltre alla delega all'incasso rilasciata dal proprio cliente e la fattura emessa nei confronti dello stesso, ogni altra documentazione che ritenga opportuno in base alle proprie procedure, come ad esempio la prova dell'avvenuto pagamento del compenso professionale.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad interpello n. 286 del 20 maggio 2022](#)). ↗

B.3. Contabilità

B.3.1) Bilancio di previsione 2022

Con la circolare si ha un aggiornamento della circolare RGS n. 26 del 11 novembre 2021 - "Enti ed organismi pubblici - Bilancio di previsione per l'esercizio 2022", in considerazione delle sopravvenute modifiche normative, tenuto conto in particolare della Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024), fornendo ulteriori indicazioni al fine di un puntuale adeguamento del bilancio di previsione del corrente esercizio finanziario degli enti ed organismi pubblici. Con detta circolare sono state fornite, altresì, indicazioni riguardanti: l'impostazione del bilancio previsionale e misure di contenimento della spesa Trattamento economico del personale (Scheda tematica A); Le partecipazioni societarie delle amministrazioni pubbliche (Scheda tematica B). Viene parimenti aggiornato il quadro sinottico allegato alla circolare al fine di consentire una lettura sistematica delle vigenti misure di contenimento della finanza pubblica (Allegato 1 della circolare). In allegato viene infine resa disponibile la scheda di monitoraggio dei versamenti da effettuare al bilancio dello Stato, debitamente aggiornata sulla base delle disposizioni vigenti (Allegato 2 della circolare).

(Ragioneria Generale dello Stato – [Circolare n. 23 del 19 maggio 2022](#)). ↗

B.4. Varie

B.4.1) Imposta di registro e clausole penali

Trattandosi di una clausola che accede a contratti a prestazioni corrispettive, occorre preliminarmente accertare se detta pattuizione possa considerarsi, per le finalità di cui all'imposta di registro, una disposizione derivante e dipendente necessariamente dalle altre disposizioni contenute nel contratto e, come tale, non assoggettabile autonomamente ad imposizione, ai sensi dell'articolo 21, comma 2, del TUR, oppure se è da ritenersi che tra la Clausola Penale e le altre disposizioni contenute nel contratto non vi sia un rapporto di connessione necessaria ed inscindibile, con la conseguenza che ciascuna disposizione è sottoposta ad autonoma imposizione, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del TUR.

Se la Clausola Penale è inserita nel contratto per volontà delle parti, non sussiste una connessione necessaria tra la clausola ed il contratto. Trova quindi applicazione l'articolo 21, comma 1, del TUR: "Se un atto contiene più disposizioni che non derivano necessariamente, per la loro intrinseca natura, le une dalle altre, ciascuna di esse è soggetta ad imposta come se fosse un atto distinto".

Se invece l'inserimento della Clausola Penale nel contratto è imposto per legge, essa rappresenta una pattuizione necessaria ed integrante dello schema negoziale principale e pertanto trova applicazione il secondo comma dell'articolo 21 del TUR, con la conseguenza che il contratto sarà soggetto all'imposta di registro dovuta per la sola disposizione che dà luogo all'imposizione più onerosa (c.f.r. Risoluzione n. 91/E del 16/07/2004).

In considerazione del fatto che la Clausola Penale non rappresenta una disposizione soggetta a IVA, si produce l'effetto dell'obbligo di registrazione in termine fisso del Contratto.

Altro aspetto interessante della risposta riguarda gli “accordi quadro”: l’Agenzia ritiene che l'accordo quadro non rientri tra gli atti soggetti a registrazione in termine fisso ai sensi e per gli effetti dell'articolo 5 del TUR e che potrà essere registrato volontariamente ai sensi dell'articolo 8 del TUR in quanto esso “*non può rimanere fine a sé stesso ma deve essere seguito dalla stipula dei singoli contratti attuativi, affinché possa trovare realizzazione quanto in esso contenuto. Ciò vuol dire che l'accordo quadro non realizza, nella sua individualità, la fattispecie dell'affidamento che, al contrario, ricorre solo in presenza di un contratto vincolante tra le parti, ovvero di un contratto attuativo del precedente accordo*” (vedasi delibera n. 77 del 16 giugno 2018 dalla Sezione di Controllo per la Campania della Corte dei Conti).

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad Interpello n. 246/E del 5 maggio 2022](#)). ↗

B.4.2) Novità fiscali e crediti d’imposta 2022

La circolare fornisce una trattazione sistematica delle novità in materia di agevolazioni fiscali, nella forma del credito d’imposta, contenute nelle disposizioni dell’articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 14 del 17 maggio 2022](#)). ↗

B.4.3) Riduzione a metà dell’aliquota IRES

L’articolo 6 del d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601 prevede una riduzione dell’aliquota dell’imposta sul reddito delle società, pari alla metà di quella ordinariamente prevista (attualmente 24 per cento), applicabile sul reddito conseguito da determinati soggetti individuati dalla norma stessa in relazione ad attività caratterizzate da una marcata utilità sociale; la norma è ad oggi ancora in vigore, nonostante ne sia già stata prevista l’abrogazione dall’art. 1 co. 51 della L. 145/18.

La circolare, oltre a richiamare i riferimenti normativi, fornisce chiarimenti sulla portata e sull’ambito applicativo del predetto articolo 6, con particolare riguardo ad alcune tipologie di soggetti (“enti ospedalieri”; fondazioni di origine bancaria di cui al decreto legislativo 17 maggio 1999, n. 153; enti religiosi civilmente riconosciuti) ma con valenza e portata decisamente più ampia e rivolta a tutti i soggetti destinatari della norma 8fra essi, ad esempio, le Università e gli enti pubblici di ricerca).

In particolare l’Agenzia ribadisce la propria convinzione circa il fatto che il requisito soggettivo (ricomprensione fra i soggetti di cui all’art. 6) è necessario ma non sufficiente ai fini della fruizione del beneficio in quanto la ratio dell’agevolazione trae origine dal giudizio di “meritevolezza” (rilevanza della utilità sociale) sull’attività svolta dall’ente, da cui derivano ricavi da assoggettare ad imposta sui redditi.

Per quanto riguarda la categoria “enti ospedalieri”, l’Agenzia ritiene che la dizione conservi la propria efficacia limitatamente alle “aziende ospedaliere” e ai “presidi ospedalieri” delle Aziende Sanitarie Locali (ex Unità Sanitarie Locali) di natura pubblica. Al contrario, le Aziende Sanitarie Locali non possono essere considerate

alla stregua dei soppressi “enti ospedalieri” e quindi non possono beneficiare della riduzione Ires. Resta invece confermata la riconducibilità della generalità degli IRCCS nel novero dei soggetti beneficiari della riduzione a metà dell’IRES di cui all’articolo 6 del d.P.R. n. 601 del 1973.

Con riferimento all’ambito oggettivo, la riduzione dell’aliquota IRES si applica ai redditi derivanti dallo svolgimento delle attività istituzionali da parte degli enti individuati dalla norma quali meritevoli del trattamento agevolativo.

A livello applicativo ciò genera non pochi dubbi, in relazione alla necessità di cogliere in quale accezione debba intendersi il concetto di “attività istituzionali”.

Con riferimento specifico agli IRCCS, la circolare precisa che la riduzione a metà dell’IRES non spetta per tutte le attività svolte dall’ente ma si applica limitatamente all’imponibile fiscale generato dalle prestazioni sanitarie di ricovero e ambulatoriali rese in regime di convenzione con il Servizio Sanitario Nazionale, ivi comprese quelle per le quali l’onere viene ripartito tra il sistema pubblico e il paziente mediante il meccanismo di compartecipazione alla spesa sanitaria, c.d. ticket (restando escluse quindi dal beneficio, ad esempio, le prestazioni sanitarie erogate in regime privatistico, c.d. solvenza) nonché a quello generato dall’attività di ricerca scientifica «traslazionale» strumentale all’attività sanitaria svolta.

Con riferimento agli enti religiosi, vengono poi affrontati i temi delle attività “commerciali” e della gestione del patrimonio immobiliare.

In particolare, l’Agenzia afferma che il beneficio spetta, in via eccezionale e a determinate condizioni, anche per i redditi derivanti da attività “diverse” da quelle propriamente di religione e culto, incluse quelle commerciali o a scopo di lucro, esercitate in maniera non prevalente o esclusiva, qualora si pongano in un rapporto di “strumentalità immediata e diretta” con i fini di religione o di culto.

Per quanto riguarda i redditi fondiari, l’Agenzia ritiene che, in via di principio, possa applicarsi la riduzione anche ai proventi derivanti dal mero godimento del patrimonio immobiliare (come nel caso di immobili ricevuti per lasciti e donazioni), purché tali proventi siano effettivamente ed esclusivamente impiegati nelle attività di “religione o di culto”. Il mero godimento del patrimonio immobiliare, finalizzato al reperimento di fondi necessari al raggiungimento dei fini istituzionali dell’ente, si configura quando la locazione di immobili si risolve nella mera riscossione dei canoni, senza una specifica e dedicata organizzazione di mezzi e risorse funzionali all’ottenimento del risultato economico. Tuttavia, al fine di escludere lo svolgimento di una attività organizzata in forma di impresa, occorre verificare, caso per caso, che l’ente non impieghi strutture e mezzi organizzati con fini di concorrenzialità sul mercato, ovvero che non si avvalga di altri strumenti propri degli operatori di mercato. Ad esempio, possono costituire indici idonei a tali fini: la ripetitività con la quale si immette sul libero mercato degli affitti il medesimo bene in ragione della stipula di contratti di breve durata; l’adozione di tecniche di marketing finalizzate ad attirare clientela; il ricorso a promozioni volte a fidelizzare il locatario; la “presenza attiva” in un mercato con spot pubblicitari ad hoc, insegne o marchi distintivi. L’ipotesi di mero godimento ricorre invero quando gli immobili non sono inseriti in un “contesto produttivo” ma sono posseduti al mero scopo di trarne redditi di natura fondiaria, attraverso i quali

l'ente si sostiene e si procura i proventi per poter raggiungere i fini istituzionali. In generale, possono ritenersi di mero godimento gli interventi conservativi, quali la manutenzione o il risanamento del bene, ovvero quelli migliorativi, atti a consentirne un uso idoneo, mentre, per converso, non rientra nella predetta nozione una gestione caratterizzata dalla presenza di atti volti alla trasformazione del patrimonio immobiliare. Dall'ipotesi di mero godimento è ovviamente escluso l'impiego degli immobili per l'esercizio di vere e proprie attività imprenditoriali, svolte anche per il tramite di soggetti diversi dagli enti ecclesiastici, ma agli stessi in qualche modo collegati. La medesima agevolazione trova applicazione anche ai redditi derivanti dalla vendita degli immobili oggetto di mero godimento secondo l'accezione appena chiarita, sempreché la cessione non si inserisca in un contesto di esercizio di attività commerciale come sopra richiamato.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 15 del 17 maggio 2022](#)). ↗

B.4.4) Sistema tessera sanitaria

La risoluzione prende le mosse dalle richieste di chiarimenti in merito alle violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria e su come vada interpretato l'articolo 3, comma 5-bis, del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175, secondo cui «In caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati di cui ai commi 3 e 4 si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione, in deroga a quanto previsto dall'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con un massimo di euro 50.000». In particolare, è stato chiesto di chiarire, come vada applicato l'istituto del ravvedimento operoso in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati al Sistema tessera sanitaria e, a tal fine, quale sia la corretta interpretazione del termine “comunicazione” quando la norma dispone che «si applica la sanzione di euro 100 per ogni comunicazione», ovvero se occorra fare riferimento i) al singolo documento di spesa contenuto in ciascuna comunicazione; ii) al singolo file delle spese mediche inviato a tessera sanitaria; iii) alle spese per ciascun codice fiscale inserito nel file; iv) ad altro.

L'Agenzia è dell'avviso che il concetto di “comunicazione” contenuto nella norma sanzionatoria si riferisca ad ogni singolo documento di spesa errato, omesso, o tardivamente inviato al Sistema tessera sanitaria, a nulla rilevando il mezzo di trasmissione (uno o plurimi file), o il numero i soggetti cui i documenti si riferiscono. In altre parole, la sanzione di 100 euro si applica per ogni singolo documento di spesa, senza possibilità, per espressa previsione normativa, di applicare il cumulo giuridico di cui all'articolo 12 del d.lgs. n. 472 del 1997. Detta sanzione resta, invece, definibile mediante l'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del d.lgs. n. 472 del 1997, utilizzando il codice tributo 8912 “Sanzioni pecuniarie relative all'anagrafe tributaria al codice fiscale alle imposte sui redditi alle imposte sostitutive all'IRAP e all'IVA” e, qualora la comunicazione sia correttamente trasmessa entro sessanta giorni dalla scadenza prevista, la sanzione base su cui applicare le percentuali di riduzione disposte dal citato articolo 13, è data dalla sanzione ordinaria ridotta a un terzo con un massimo di euro 20.000.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 22 del 23 maggio 2022](#)). ↗

B.4.5) Comunicazione contributi

Il Comune istante chiede chiarimenti in merito all'obbligo di comunicazione dei contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni ad imprese commerciali e delle relative ritenute, disposto dall'articolo 20, comma 2, Decreto Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605 ("Disposizioni relative all'anagrafe tributaria e al codice fiscale dei contribuenti"). I contributi sono concessi per ragioni diverse dall'acquisto di beni strumentali, e, pertanto, sul loro ammontare l'ente pubblico opera una ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto delle imposte sul reddito ex art. 28 co. 2 del Dpr 600/73.

L'art. 20 del Dpr 605/73 stabilisce che, *«Fino a quando non sarà diversamente stabilito con decreto del Ministro per le finanze in relazione all'attivazione del sistema informativo del Ministero delle finanze, le pubbliche amministrazioni che corrispondono ad imprese commerciali contributi assoggettabili a ritenuta di acconto ai sensi del secondo comma dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, devono comunicare all'ufficio delle imposte del domicilio fiscale dell'impresa percipiente l'ammontare e la causale dei pagamenti fatti e l'importo delle ritenute effettuate. La comunicazione deve essere fatta entro il 30 giugno di ciascun anno con riferimento alle somme corrisposte nell'anno precedente.»*

L'Agenzia ritiene che gli adempimenti di cui all'articolo 20, secondo comma, del DPR n. 605 del 1973, abbiano trovato una compiuta regolamentazione nel DPR n. 322 del 1998, che disciplina gli obblighi dichiarativi dei sostituti d'imposta, ossia in una norma di rango primario che ben può sopperire alla mancanza del decreto del Ministro delle finanze ivi richiamato. Con riferimento al caso di specie, dunque, visto il quadro normativo sopra riportato, l'Agenzia ritiene che l'obbligo di comunicazione ex articolo 20, comma 2, del DPR n. 605 del 1973 sia in concreto assolto mediante l'inserimento dei dati nel quadro SF del modello 770 da inviare annualmente entro il 31 ottobre di ogni anno.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta n. 308 del 26 maggio 2022](#)). 

B.4.6) Superbonus

La circolare fornisce una serie di chiarimenti in ordine alle modifiche succedutesi nel corso del 2022, specie in relazione alle cessioni dei crediti.

Di interesse la parte sui nuovi obblighi di annotazione in fattura necessari per la fruizione dei bonus edilizi costituiti da: Superbonus 110%; recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a), b) e d), del TUIR; efficienza energetica di cui all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013; adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del d.l. n. 63 del 2013; recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulizia o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della legge di bilancio 2020; installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h), del TUIR, ivi compresi gli interventi di cui all'articolo 119, commi 5 e 6; installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16-ter del d.l. n. 63 del 2013; detrazione per le spese sostenute per il superamento e

l'eliminazione delle barriere architettoniche, prevista dall'articolo 119-ter del d.l. n. 34 del 2020; credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, previsto dall'articolo 120 del d.l. n. 34 del 2020; Bonus mobili, previsto dall'articolo 16, comma 2, del d.l. n. 63 del 2013, con riferimento ai presupposti interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis del TUIR46; Bonus verde, previsto dall'articolo 1, comma 12, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 .

La norma prevede che per i lavori edili di cui all'allegato X al decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 8142 , *«i benefici previsti dagli articoli 119, 119-ter, 120 e 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (...) nonché quelli previsti dall'articolo 16, comma 2, del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63 (...) dall'articolo 1, comma 12, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, e dall'articolo 1, comma 219, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81. Il contratto collettivo applicato, indicato nell'atto di affidamento dei lavori, deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori»*. L'articolo 23-bis del decreto Ucraina ha modificato il comma 43- bis, stabilendo che tale previsione si riferisce alle opere, intese in senso ampio e non solo ai lavori edili il cui importo risulti complessivamente superiore a 70.000 euro, fermo restando che l'obbligo di applicazione dei contratti collettivi di settore è riferito esclusivamente ai soli lavori edili.

È onere del committente dei lavori richiedere l'inserimento dell'indicazione dei contratti collettivi ovvero verificarne l'inserimento, in quanto l'omessa indicazione nell'atto di affidamento determina il mancato riconoscimento dei benefici fiscali normativamente previsti. Tale obbligo deve essere rispettato anche nel caso in cui il contratto di affidamento dei lavori sia stipulato per il tramite di un general contractor ovvero nel caso in cui i lavori edili siano oggetto di sub appalto. In tali casi, nel contratto di affidamento stipulato con un general contractor, o con soggetti che si riservano di affidare i lavori in appalto, devono essere indicati i contratti collettivi che potranno essere applicati dalle imprese alle quali vengono affidati i lavori edili e, nei successivi contratti stipulati con tali soggetti e nelle relative fatture, dovrà, poi, essere indicato il contratto effettivamente applicato. L'Agenzia osserva inoltre che i commissionari dei lavori edili interessati dalla disciplina sono unicamente quelli che, in relazione all'esecuzione degli interventi agevolati, si sono avvalsi di lavoratori dipendenti. La norma, infatti, riferendosi a «datori di lavoro», esclude dall'applicazione della disciplina gli interventi eseguiti, senza l'impiego di dipendenti, da imprenditori individuali, anche avvalendosi di collaboratori familiari, ovvero da soci di società di persone o di capitali che prestano la propria opera lavorativa nell'attività non in qualità di lavoratori dipendenti.

Qualora, per errore, in una fattura non sia stato indicato il contratto collettivo applicato, il contribuente, in sede di richiesta del visto di conformità, deve essere in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, rilasciata dall'impresa,

con la quale quest'ultima attesti il contratto collettivo utilizzato nell'esecuzione dei lavori edili relativi alla fattura medesima. Tale dichiarazione deve essere esibita dal contribuente ai soggetti abilitati al rilascio del visto di conformità o, su richiesta, agli uffici dell'amministrazione finanziaria.

La norma in esame «acquista efficacia dal 27 maggio 2022 e si applica ai lavori edili ivi indicati avviati successivamente a tale data».

Permane comunque anche l'obbligo del Durc di congruità.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 19 del 27 maggio 2022](#)). ↗

C. GIURISPRUDENZA

C.1. Varie

C.1.1) Società “in house”

Le società in house cedute a soggetti privati perdono l'affidamento del servizio anche se l'acquirente è scelto tramite una procedura competitiva.

Per il giudice comunitario, «la direttiva 2014/24/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sugli appalti pubblici e che abroga la direttiva 2004/18/CE deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa o a una prassi nazionale in forza della quale l'esecuzione di un appalto pubblico, aggiudicato inizialmente, senza gara, a un ente “in house”, sul quale l'amministrazione aggiudicatrice esercitava, congiuntamente, un controllo analogo a quello che esercita sui propri servizi, sia proseguita automaticamente dall'operatore economico che ha acquisito detto ente, al termine di una procedura di gara, qualora detta amministrazione aggiudicatrice non disponga di un simile controllo su tale operatore e non detenga alcuna partecipazione nel suo capitale».

La questione era stata posta dal Consiglio di Stato nel corso di un contenzioso tra un Comune (ex socio) ed una società.

Per i Giudici comunitari, rileva il momento genetico dell'affidamento che, essendo in house, deve restare tale, pena la sua decadenza: «nell'ipotesi in cui un appalto pubblico sia stato attribuito, come nella fattispecie in esame, senza indizione di una gara (...) l'acquisizione di detta società da parte di altro operatore economico, durante il periodo di validità dell'appalto in parola, è tale da costituire un cambiamento di una condizione fondamentale dell'appalto che necessiterebbe di indire una gara».

In sintesi, un affidamento in house può mantenersi solo se il processo di aggregazione veda come attori solo società in house providing, e se nella compagine societaria del nuovo soggetto siano presenti anche i comuni soci della azienda ceduta, e non se partecipino alla fusione anche società quotate o, comunque, a partecipazione privata.

(Corte di Giustizia UE – Causa C-719/20). ↗

SEZIONE II – FOCUS

La comunicazione per i benefici COVID

Con il provvedimento n. 143438 del 27/4/22, l’Agenzia delle Entrate ha definito le modalità, i termini di presentazione ed il contenuto dell’autodichiarazione per gli aiuti della Sezione 3.1 e della Sezione 3.12 della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final, recante “Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell’economia nell’attuale emergenza da Covid-19”, come modificate con la Comunicazione C(2021) 564 del 28 gennaio 2021, nonché definizione delle modalità di restituzione ai sensi dell’articolo 4 del decreto del Ministro dell’economia e delle finanze 11 dicembre 2021 e modalità tecniche con cui l’Agenzia delle entrate rende disponibili ai Comuni le autodichiarazioni presentate dagli operatori economici. E’ altresì stato approvato il modello, da presentare, salvo differimenti, entro il 30 giugno 22.

La comunicazione è obbligatoria per la verifica dell’eventuale superamento dei massimali, ma a prescindere dall’importo dei contributi ricevuti. Essa deve essere presentata da tutti gli “operatori economici”, compresi quindi anche gli enti non commerciali (privati e pubblici) che hanno beneficiato delle misure di aiuto riportate nelle istruzioni al modello.

In particolare, si tratta delle misure agevolative previste dalle seguenti norme:

- a) articoli 24, 25, 28, 120, 129-bis e 177 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;
- b) articolo 78, comma 1 e comma 3 (quest'ultimo limitatamente all'imposta municipale propria IMU dovuta per l'anno 2021), del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126;
- c) articoli 1, 1-bis, 1-ter, 8, 8-bis e 9-bis del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176;
- d) articolo 2 del decreto-legge 18 dicembre 2020, n. 172, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 gennaio 2021, n. 6;
- e) articolo 1, comma 599 e comma 602, della legge 30 dicembre 2020, n. 178;
- f) articoli 1, commi da 1 a 9, 1-ter, 5, 6, commi 5 e 6, e 6-sexies, del Decreto 41/2021;
- g) articoli 1 e 4 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106.

Si ricorda che il Temporary framework delinea le misure di aiuto temporanee che la Commissione ha considerato compatibili secondo l'articolo 107, §3 lettere b) e c), del Tfue e prevede la possibilità che le misure, prese per sostenere l'economia nazionale durante l'emergenza Covid, possano essere approvate rapidamente.

Ciascuna sezione del Temporary framework prevede determinate condizioni e determinati massimali. Ciò che interessa ai fini della autodichiarazione alle Entrate sono i massimali delle sole Sezioni 3.1 e 3.12 introdotti con la V modifica del Quadro temporaneo (C(2021) 8442 del 28 gennaio 2021).

La Commissione Europea con decisione (SA.62668) del 15 ottobre 2021 ha approvato il regime ombrello notificato dallo Stato italiano e disciplinato dall'articolo 1, commi 13 -17, del decreto Sostegni (DI 41/2021). La normativa permette alle imprese, destinatarie degli specifici aiuti elencati tassativamente al comma 13 dell'articolo 1 e già autorizzati in base alla sezione 3.1, di poter beneficiare:

- dei nuovi massimali di 1,8 milioni, cumulando gli aiuti con altre misure autorizzate in base alla medesima sezione 3.1;
- del nuovo massimale stabilito nella sezione 3.12, allocandovi la misura, qualora ricorrano le specifiche condizioni previste dal paragrafo 87 del Temporary framework.

Con il Dm 11 dicembre 2021 sono state definite le modalità di attuazione del regime ombrello prevedendo la necessità che le imprese beneficiarie (articolo 3, comma 1, del Dm) debbano presentare un'autodichiarazione alle Entrate nella quale attestare che sono stati rispettati i massimali delle Sezioni 3.1 e 3.12 al 31 dicembre 2021 e le altre condizioni previste dalla Sezione 3.12. Sono altresì state indicate (articolo 4 del Dm) le modalità di restituzione degli aiuti ricevuti in caso di sfioramento dei massimali.

Criticità

Ai fini dell'obbligo non ha alcun rilievo aver compilato gli appositi righi (rispettivamente RS401 e 402 e IS201 e 202) presentando i modelli Redditi e Irap 2021, né i modelli dichiarativi Imu per i relativi aiuti.

Il monitoraggio del massimale deve essere suddiviso per sezione e per periodo di applicazione, con non poche difficoltà in ordine alla necessità di operare:

- l'individuazione degli «altri aiuti (compresi quelli non fiscali e non erariali)» rientranti nell'ambito delle Sezioni 3.1 e 3.12 del temporary framework e che, pur non essendo soggetti al monitoraggio, incidono sui calcoli del rispetto dei limiti. Le istruzioni forniscono solo alcune esemplificazioni non esaustive, limitate ad alcuni bonus fiscali, quali quello per il rafforzamento patrimoniale (articolo 26 del Dl 34/2020) e il bonus “tessile/moda” sulle rimanenze (articolo 48-bis del medesimo Dl);
- l'individuazione del periodo di concessione della misura agevolativa, consistente nella data di erogazione per i contributi a fondo perduto, in una data variabile (a scelta del contribuente) tra più momenti definiti con riferimento ai crediti d'imposta e nella data di entrata in vigore della norma per altre agevolazioni; la «tabella aiuti» allegata alle istruzioni costituisce comunque un buon supporto per questa operazione;

- la verifica della possibilità, in caso di eccedenza degli aiuti monitorati, di fruire del plafond disponibile per la stessa sezione in un successivo periodo (Sezione 3.1) o in un'altra sezione (Sezione 3.12), se in presenza dei prescritti requisiti.

Procedura

Un eventuale eccesso sui limiti della Sezione 3.1 potrebbe essere “risolto” (evitando riversamenti) attraverso l'utilizzo dei più ampi limiti della Sezione 3.12, introdotta dalla Commissione Ue con la quarta modifica al Temporary framework (ottobre 2020). Le regole di base per transitare a questa sezione possono essere così riassunte:

- 1) gli aiuti soggetti a monitoraggio devono essere stati concessi entro il 30 giugno 2022;
- 2) la verifica dei limiti va operata tenendo conto di tutti gli aiuti ricevuti nell'ambito della «impresa unica»;
- 3) l'ammontare complessivo del fatturato e dei corrispettivi registrati nel periodo di riferimento rilevante (compreso tra il 1° marzo 2020 e il 31 dicembre 2021) – ovvero in un periodo ammissibile di almeno un mese in detto intervallo prescelto dal contribuente– deve essere inferiore di almeno il 30% rispetto al corrispondente periodo del 2019;
- 4) l'intensità di aiuto non deve superare il 70% dei costi fissi non coperti sostenuti nel periodo sopra individuato, tranne che per le micro e piccole imprese, per cui la percentuale sale al 90%;

5) gli aiuti ricevuti non possono essere cumulati con altri aiuti per gli stessi costi ammissibili.

La dimostrazione dei requisiti 3) e 4) non è semplice, ma risultano di grande aiuto due schemi riportati all'allegato 1 delle istruzioni alla dichiarazione sostitutiva.

In caso di superamento dei limiti dei massimali della sezione 3.1 del Temporary framework per gli aiuti Covid è il beneficiario che decide quale misura del «regime ombrello» deve essere restituita (salvo l'intervento di un diverso limite), senza tener conto della data di concessione della singola agevolazione.

Questa soluzione è particolarmente importante nel caso in cui il beneficiario abbia superato i limiti dei massimali della sezione 3.1 al 27 gennaio 2021 sommando le misure del regime ombrello (quadro A sezione I del modello) con i cosiddetti “altri aiuti” (quadro A, sezione II, del modello) e avesse la possibilità di spostare parte degli aiuti del regime ombrello nel massimale della sezione 3.1 che decorre dal 28 gennaio 2021 (1,8 milioni). In tal caso, infatti, indipendentemente dalla data di concessione dei singoli aiuti, potrà spostare la misura del regime ombrello nel periodo decorrente dal 28 gennaio 2021 (ove non addirittura alla sezione 3.12, disponendo dei relativi requisiti) restando assorbita dal limite successivo e computando in aggiunta gli interessi.

Questa soluzione appare l'unica compatibile con il modello pubblicato dalle Entrate. Infatti, se andiamo ad analizzare la prima pagina del modello, vediamo che il dichiarante dovrà indicare i suoi dati e successivamente dovrà certificare se, lettera

A) casella 1, non ha superato i massimali della sezione 3.1 (800mila euro) con riferimento a tutte le misure elencate nel quadro A (quindi sia sezione I, misure del regime ombrello, che sezione II altre misure allocate nella sezione 3.1 del Temporary framework) per il periodo dal 10 marzo 2020 al 27 gennaio 2021 oppure, lettera A) casella 2, se ha superato i limiti con riferimento a tutte le misure (sia Sezione I che Sezione II del Quadro A del modello). Questa seconda ipotesi dovrà essere flaggata solo se l'importo eccedente riferito alle misure del regime ombrello sia stato indicato nel riquadro «Superamento limiti Sezione 3.1 e 3.12 del Temporary framework». Non è previsto pertanto il caso del superamento dei limiti con riferimento a misure diverse dal regime ombrello.

Questo vuol dire che la restituzione degli aiuti ricevuti in eccesso per la sezione 3.1 fino al 27 gennaio 2021 non deve essere effettuata seguendo come driver la data di concessione della singola misura e restituendo pertanto l'ultima di cui si è usufruito in ordine di tempo, bensì potrà essere effettuata restituendo la misura o le misure ricevute a valere sul regime ombrello con la conseguenza che se vi è spazio nel periodo successivo (quello a decorrere dal 28 gennaio 2021) si potrà allocare lì l'aiuto liberando in tal modo "spazio" per le altre misure. [!\[\]\(529949c2c3dadbaa4e538e8c643454bc_img.jpg\)](#)