

CIRCOLARE n. 7 – Luglio 2022

Vado Ligure, lì 2 agosto 2022

SOMMARIO

SEZIONE I – NEWS	2
A. NORMATIVA	2
A.1. IRPEF – SOSTITUTI D’IMPOSTA	2
A.1.1) Fondo sostegno per studenti, ricercatori e docenti ucraini	2
A.2. TRIBUTI LOCALI	2
A.2.1) Dichiarazione IMU	2
A.3. ENTI LOCALI	2
A.3.1) Bilancio di previsione enti locali	2
A.4. VARIE	2
A.4.1) Conversione del Decreto Aiuti	2
A.4.2) Decreto trasparenza	5
B. PRASSI	5
B.1. I.V.A.	5
B.1.1) Caro materiali	5
B.1.2) Esterometro e autofatturazione elettronica	6
B.1.3) Esterometro e autofatturazione elettronica per gli enti pubblici	8
B.1.4) Note di credito: casistiche	8
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D’IMPOSTA	9
B.2.1) Oneri deducibili e detraibili, crediti d’imposta e chiarimenti per la dichiarazione delle persone fisiche	9
B.2.2) Regime impatriati: opzione tardiva	9
B.2.3) Regime impatriati: opzione con versamento errato	10
B.2.4) Bonus carburante	10
B.2.5) Erogazione una tantum finanziata dai risparmi di buoni pasto 2020	11
B.3. ENTI LOCALI	11
B.3.1) Rendiconto 2021 Enti locali	11
B.4. VARIE	11
B.4.1) IRAP	11
C. GIURISPRUDENZA	12
C.1. TRIBUTI LOCALI	12
C.1.1) ICI e IMU	12
SEZIONE II – FOCUS	13

SEZIONE I – NEWS

A. NORMATIVA

A.1. IRPEF – Sostituti d'imposta

A.1.1) Fondo sostegno per studenti, ricercatori e docenti ucraini

Definite le modalità di utilizzazione del Fondo per il sostegno degli studenti, dei ricercatori e dei docenti di nazionalità ucraina che svolgono attività di studio presso le università, le istituzioni di alta formazione artistica, musicale e coreutica e gli enti di ricerca.

(Ministero dell'Università e della Ricerca – [Decreto 2 maggio 2022](#) – G.U. n. 171 del 23-07-2022). [↗](#)

A.2. Tributi locali

A.2.1) Dichiarazione IMU

Approvato il nuovo modello di dichiarazione IMU, che dovrà essere presentato, nei casi di obbligo, entro il 31/12/22, a valere per il periodo d'imposta 2021.

Per gli enti non commerciali, invece, rimane il vecchio modello, che, per l'anno d'imposta 2021, doveva essere presentato entro il 30/6/22.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – [Decreto 29 luglio 2022](#)). [↗](#)

A.3. Enti locali

A.3.1) Bilancio di previsione enti locali

Differito al 31 agosto 2022 il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per il triennio 2022-2024 degli enti locali.

(Ministero dell'Interno – [Decreto 28 luglio 2022](#) – G.U. n. 177 del 30-07-2022). [↗](#)

A.4. Varie

A.4.1) Conversione del Decreto Aiuti

Approvata la legge di conversione del D.L. 50/22.

Tra le misure approvate definitivamente, si segnalano:

indennità una tantum ai lavoratori in part time ciclico verticale (articolo 2-bis): Per l'anno 2022, ai lavoratori dipendenti di aziende private titolari di un contratto di lavoro a tempo parziale ciclico verticale nell'anno 2021 che preveda periodi non interamente lavorati di almeno un mese in via continuativa e complessivamente non inferiori a sette settimane e non superiori a venti settimane e che, alla data della domanda, non siano titolari di altro rapporto di lavoro dipendente ovvero percettori della Nuova prestazione di Assicurazione Sociale per l'Impiego (NASpI) o di un trattamento pensionistico, è attribuita un'indennità una tantum pari a 550 euro.

L'indennità può essere riconosciuta solo una volta in corrispondenza del medesimo lavoratore. L'indennità non concorre alla formazione del reddito ai sensi del testo unico delle imposte sui redditi ed è erogata dall'INPS;

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. Si evidenzia che non è stata recepita in sede normativa l'indicazione Inps secondo la quale il diritto al bonus spetta anche a coloro che hanno fruito dello sgravio contributivo a maggio o a giugno (fino al 23 giugno) 2022. 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 è pari al 100 per cento della spesa da sostenere per l'acquisto dell'abbonamento e, comunque, non può superare l'importo di euro 60. Il buono è 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, è utilizzabile per l'acquisto di un solo abbonamento, non è 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.

Esenzione Iva per le prestazioni di trasporto urbano di persone effettuate mediante veicoli da piazza: norma di interpretazione autentica (articolo 36-bis): l'esenzione di cui all'articolo 10 n. 149 del Dpr 633/72 si applica quando le prestazioni ivi

richiamate siano effettuate per finalità turistico-ricreative, indipendentemente dalla tipologia del soggetto che le rende, sempre che le stesse abbiano ad oggetto esclusivamente il servizio di trasporto di persone e non comprendano la fornitura di ulteriori servizi, diversi da quelli accessori ai sensi dell'articolo 12 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972. L'interpretazione non si riferisce alle mere prestazioni di noleggio del mezzo di trasporto.

[Legge 15 luglio 2022, n. 91](#) – G.U. n. 164 del 15-07-2022). 

A.4.2) Decreto trasparenza

Il decreto disciplina il diritto all'informazione sugli elementi essenziali del rapporto di lavoro e sulle condizioni di lavoro e la relativa tutela e trova applicazione, con le sole esclusioni di cui al comma 4 dell'art. 1, in relazione ai seguenti rapporti e contratti di lavoro:

- a) contratto di lavoro subordinato, ivi compreso quello di lavoro agricolo, a tempo indeterminato e determinato, anche a tempo parziale;
- b) contratto di lavoro somministrato;
- c) contratto di lavoro intermittente;
- d) rapporto di collaborazione con prestazione prevalentemente personale e continuativa organizzata dal committente di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81;
- e) contratto di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 409, n. 3, del codice di procedura civile;
- f) contratto di prestazione occasionale di cui all'articolo 54-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

Le disposizioni del decreto si applicano altresì ai rapporti di lavoro dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e a quelli degli enti pubblici economici.

Sono esclusi i rapporti di lavoro autonomo, salvo che si tratti di co.co.co.

[Decreto Legislativo 27 giugno 2022 n. 104](#) – G.U. n. 176 del 29-07-2022). 

B. PRASSI

B.1.I.V.A.

B.1.1) Caro materiali

La risoluzione 39/E/2022 pubblicata il 13 luglio si pronuncia sulla natura, ai fini Iva, della compensazione dei prezzi dei materiali da costruzione nei contratti pubblici disposta dal decreto legge 73/2021. A causa dell'eccezionale aumento dei prezzi di alcune materie prime dovuto alle contingenze storiche, per far fronte alle conseguenze negative che si ripercuotono sugli operatori economici e sulle varie stazioni appaltanti, il decreto Sostegni-bis ha istituito un apposito fondo, per l'anno 2021, ripartito tra le categorie della piccola, media e grande impresa (analoga disposizione relativa all'adeguamento prezzi è stata prevista, seppur con significative differenze, dall'art. 26 del D.L. 50/22). Possono accedere al fondo i soggetti indicati all'articolo 1-septies, comma 7, del Dl 73/2021 che ne presentano i requisiti; in

sostanza si tratta delle stazioni appaltanti che danno prova di insufficienza finanziaria. Le somme costituenti la dotazione del fondo vengono versate alle varie stazioni appaltanti che dovranno, successivamente, provvedere a erogare le stesse agli appaltatori in relazione alle istanze presentate entro il 9 dicembre 2021 e ritenute ammissibili.

Ai fini Iva, considerato che l'erogazione da parte del ministero delle somme appartenenti al fondo alle stazioni appaltanti è disciplinata da specifiche disposizioni di legge e che avviene in assenza di una controprestazione di queste ultime, tali somme vanno considerate come mere movimentazioni di denaro e, pertanto, escluse dall'ambito di applicazione dell'Iva (articolo 2, comma 3, lettera a), del Dpr 633/1972).

Il trattamento fiscale cambia, invece, nel rapporto tra stazione appaltante ed appaltatore: la corresponsione delle suddette somme dalla prima all'appaltatore assume natura di integrazione del corrispettivo originario stabilito per l'esecuzione del contratto d'appalto e, di conseguenza, è soggetta ad Iva secondo le modalità e con l'aliquota stabilita nel contratto originario. Ciò in quanto, ai sensi dell'articolo 13 del Dpr 633/1972, la base imponibile di una cessione di beni o una prestazione di servizi è costituita dai corrispettivi dovuti al cedente/prestatore, secondo le condizioni contrattuali «aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti».

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 39/E del 13 luglio 2022](#)). 

B.1.2) Esterometro e autofatturazione elettronica

Molteplici i chiarimenti relativi alle novità in vigore dal 1° luglio 2022.

Con riferimento alle operazioni attive, viene confermato che la trasmissione del file xml deve avere ad oggetto tutte le operazioni con soggetti esteri, ivi compresi i consumatori finale; in quest'ultimo caso, peraltro, solo ove il corrispettivo dell'operazione sia comunque certificato tramite fattura, ma anche se si tratta di operazione esclusa da Iva.

Per gli enti non commerciali viene precisato che l'obbligo di trasmissione, sia per le operazioni attive che per quelle passive, riguarda solo le operazioni che rientrano nella sfera commerciale dell'ente.

Importanti poi i chiarimenti sul campo "Descrizione": in riferimento a tutte le operazioni attive (cessioni di beni e prestazioni di servizi) poste in essere dagli operatori nazionali verso soggetti esteri, accompagnate dall'emissione di una fattura o altra documentazione che certifichi il relativo corrispettivo – nonché per le operazioni passive (acquisti) nelle quali va emesso un documento sostanzialmente coincidente con le citate fatture – per i campi obbligatori (si pensi alla «natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione» di cui all'articolo 21, comma 2, lettera g), del decreto IVA) occorrerà mantenere coerenza tra i dati presenti nel documento (emesso extra SdI) e quelli riportati nel file xml da trasmettere a SdI. Qualora, per generare il file XML da trasmettere a SdI per l'esterometro non si utilizzi il medesimo software che si usa per generare le fatture elettroniche da emettere verso cessionari/committenti residenti o stabiliti in Italia, il campo 2.2.1.4 potrà essere valorizzato - in via semplificativa - riportando la parola "BENI" ovvero

la parola “SERVIZI” o, se nella fattura sono riportati sia beni che servizi, le parole “BENI E SERVIZI”, rinviando, altresì, alla descrizione contenuta nella fattura emessa. Quanto alle ulteriori operazioni passive, ossia quelle che danno luogo all’integrazione di un documento ricevuto, anche ai fini della più ampia semplificazione nei limiti consentiti dal legislatore, l’Agenzia ritiene che la coerenza non debba consistere in una perfetta coincidenza delle informazioni, potendo i dati essere riportati in maniera più sintetica qualora vi sia omogeneità tra i beni/servizi acquistati. Pertanto, anche per generare il file XML in cui riportare i dati della fattura ricevuta dal soggetto estero e da trasmettere a SdI per l’esterometro, il campo 2.2.1.4 potrà essere valorizzato - in via semplificativa - riportando la parola “BENI” ovvero la parola “SERVIZI” o, se nella fattura sono riportati sia beni che servizi, le parole “BENI E SERVIZI”, rinviando, come per le operazioni attive, alla descrizione contenuta nel documento di dettaglio ricevuto.

Per quanto riguarda i termini di trasmissione, non vi è un termine unico, fisso, ma “mobile”, legato a quello di emissione dei documenti che certificano i corrispettivi delle operazioni o, comunque, per gli acquisti, laddove tali documenti manchino oppure non siano tempestivi, a quello in cui le operazioni stesse si considerano effettuate.

I dati delle cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell’Unione europea, quando non sono soggette all’imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies del decreto IVA – normalmente fatturate ex articolo 21, comma 6-bis del medesimo decreto nei termini “ordinari” previsti da tale norma (ossia «entro dodici giorni dall’effettuazione dell’operazione») – sono invece trasmessi secondo la documentazione di queste operazioni (e quindi, ordinariamente, entro i citati dodici giorni).

Qualora, invece, si parli di acquisti – si pensi, ad esempio, ai servizi ricevuti da un soggetto extra UE – in assenza di un documento comprovante l’operazione o laddove questo non pervenga tempestivamente, la trasmissione dovrà comunque avvenire entro il giorno quindici del mese successivo all’effettuazione dell’operazione, da individuarsi ai sensi dell’articolo 6, comma 6, del decreto IVA.

Per quanto riguarda le operazioni già note all’Agenzia, bolletta doganale e fattura elettronica via SdI escludono che vi sia un (ulteriore) obbligo di assolvere alla trasmissione dei dati, ma non pongono un divieto di trasmissione. L’Agenzia lascia intendere, però, che sarebbe meglio evitare la trasmissione al fine di evitare duplicazioni delle informazioni trasmesse e poi messe a disposizione dei contribuenti (come previsto, ad esempio, dall’articolo 4 del d.lgs. n. 127 del 2015), rischio di duplicazione cui si sottopone chi invia nuovamente i dati, nonostante la non obbligatorietà della trasmissione degli stessi.

Tuttavia, per gli acquisti di beni da San Marino, senza indicazione dell’Iva, l’Agenzia ritiene che in tale fattispecie il soggetto italiano che riceve via SdI la fattura elettronica da quello sammarinese debba trasmettere a SdI un file con tipo documento TD19 compilando l’aliquota e l’imposta da registrare in contabilità.

In ordine agli obblighi documentali, viene confermato che i file con tipo documento TD17, TD18 e TD19 costituiscono ad ogni effetto “autofatture”, con tutto quanto ne consegue (a livello probatorio, di oneri di conservazione, ecc.). Nei casi ulteriori, per

i quali esistono documenti originari (fatture o altri che vadano considerati tali in base all'articolo 218 della direttiva n. 2006/112/CE), fermo l'assolvimento dell'obbligo integrativo degli stessi e di quello comunicativo voluto dall'articolo 1, comma 3-bis, del d.lgs. n. 127, i file trasmessi non sostituiscono i citati documenti originari (si pensi, alle cessioni o alle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea di cui all'articolo 17, comma 2, secondo periodo, del decreto IVA, da trasmettere rispettivamente con tipo documento TD19 e TD17, nonché agli acquisti intracomunitari, da trasmettere con tipo documento TD18).

Ai fini sanzionatori, il momento in cui si trasmettono i dati avrà rilevanza ai soli fini dell'assolvimento del relativo obbligo e delle correlate sanzioni in caso di inadempimento (cfr. articolo 11, comma 2-quater, del d.lgs. n. 471 del 1997). Restano, dunque, autonomamente sanzionabili le eventuali diverse violazioni degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione dell'imposta.

In materia di imposta di bollo sulle fatture emesse, veniva chiesto all'Agenzia se, a decorrere dal 1° luglio 2022, in considerazione delle modifiche della trasmissione delle operazioni transfrontaliere, sia possibile assolvere all'imposta di bollo ai sensi dall'art. 6, d.m. 17 giugno 2014. L'Agenzia risponde ora che, ove nei file xml trasmessi a SdI sia correttamente valorizzato con "SI" il campo 2.1.1.6.1, il dato sarà preso in considerazione ed esposto nell'elenco A del servizio online messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate nel portale Fatture e Corrispettivi per il calcolo e il pagamento con F24 dell'imposta di bollo.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 26/E del 13 luglio 2022](#)). 

B.1.3) Esterometro e autofatturazione elettronica per gli enti pubblici

A fronte di domanda specifica da parte di una Provincia, l'Agenzia, richiamando la circolare 26/E/22, ribadisce che le pubbliche amministrazioni sono escluse dall'obbligo comunicativo dell'esterometro - comunque possibile su base volontaria - in riferimento a tutte quelle operazioni per le quali non agiscono come soggetti passivi d'imposta (tipicamente quelle c.d. "istituzionali"). Aggiunge poi che, anche quando tale obbligo sussiste, lo stesso non va confuso con quello di integrazione dei documenti ricevuti o di autofatturazione. Infatti, «gli obblighi di cui si parla (integrazione di un documento ricevuto e autofatturazione, da un lato, esterometro dall'altro), sono tra loro autonomi, seppure un unico adempimento possa, in taluni casi, soddisfare entrambi.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad interpello n. 379 del 14 luglio 2022](#)). 

B.1.4) Note di credito: casistiche

I casi esaminati dalla risposta a interpello 386/2022 delle Entrate sono diversi:

- a) risoluzione unilaterale del contratto con prestazioni continuative e periodiche;
- b) tentativi di recupero giudiziale delle somme nei confronti di una società di persone;
- c) tentativo di recupero giudiziale delle somme nei confronti di una società di capitali;
- d) fallimento della società di capitali e pagamento parziale del garante;

e) risoluzione e riconoscimento dell'inadempimento a seguito di accordo transattivo. Rispetto a queste fattispecie l'istante, il cui credito è rimasto inadempito, interroga il Fisco su come emettere la nota.

La risposta dell'Agenzia è puntuale e calibrata sulle norme che regolano la materia.

Nel caso a), il mancato pagamento determina l'avverarsi della condizione prevista dalla clausola risolutiva espressa apposta al contratto e, pertanto, determina la risoluzione del contratto con effetti ex tunc, ovvero a decorrere dalla prima fattura rimasta insoluta. Trattandosi di un contratto a esecuzione continuata, l'istante può procedere alla variazione dell'Iva solo per le prestazioni già eseguite ma non remunerate dalla controparte.

Per i casi b), c) e d), l'Agenzia chiarisce, in via preliminare, che la risoluzione del contratto per inadempimento come causa per effettuare la variazione in diminuzione è una facoltà rinunciabile per il creditore che può, piuttosto, scegliere di dare avvio a una procedura concorsuale o esecutiva individuale e, quindi, procedere al recupero dell'Iva secondo le regole dell'articolo 26, commi 3-bis, 5-bis, 12 del decreto Iva (i.e. all'avvio della procedura concorsuale o all'esito infruttuoso della procedura esecutiva individuale). Se poi, successivamente alla variazione in diminuzione, a fronte dell'avvio di azioni esecutive a carico dei soci illimitatamente responsabili della società di persone ovvero del garante del debito di società di capitali, il creditore riesce a incassare le somme spettanti, questi dovrà emettere fattura nei confronti del debitore originario, indicando imponibile e imposta.

Infine, riguardo il caso e), essendo la risoluzione il frutto del sopravvenuto accordo tra le parti, il recupero dell'Iva è consentito entro l'anno dall'effettuazione dell'operazione originaria.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad interpello n. 386 del 20 luglio 2022](#)). ↗

B.2. IRPEF - Sostituti d'imposta

B.2.1) Oneri deducibili e detraibili, crediti d'imposta e chiarimenti per la dichiarazione delle persone fisiche

Pubblicate due corpose circolari contenenti la raccolta dei principali documenti di prassi relativi alle spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche e per l'apposizione del visto di conformità per l'anno d'imposta 2021.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 24/E del 7 luglio 2022](#) e [circolare n. 28/E del 25 luglio 2022](#)). ↗

B.2.2) Regime impatriati: opzione tardiva

L'Agenzia delle Entrate conferma che il mancato versamento nei termini previsti dal provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353, precluda l'applicazione del beneficio in commento, non essendo ammesso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

(Agenzia delle Entrate – Risposte a interpello [n. 371](#) e [n. 372](#) del 12 luglio 2022).

B.2.3) Regime impatriati: opzione con versamento errato

L’Agenzia delle Entrate ritiene che non sia possibile regolarizzare, fuori termini, il versamento calcolato ed operato, per mero errore materiale, in misura inferiore al dovuto, con conseguente preclusione all’applicazione del beneficio in commento, non essendo ammesso il ricorso all’istituto del ravvedimento operoso.

Resta però salva la possibilità di recuperare quanto versato ai sensi dell’articolo 21 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546 che dispone, «La domanda di restituzione, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento, ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione»

(Agenzia delle Entrate – [Risposte a interpello n. 383 del 18 luglio 2022](#)). 

B.2.4) Bonus carburante

La circolare fornisce una serie di chiarimenti in ordine alla applicazione delle disposizioni di cui l’articolo 2 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 211, norma che prevede, soltanto per il periodo d’imposta 2022, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale ai sensi dell’articolo 51, comma 3, del TUIR, per un ammontare massimo di euro 200 per lavoratore.

In primo luogo l’Agenzia conferma che il richiamo ai «datori di lavoro privati» sia da intendersi riferito ai datori di lavoro che operano nel “settore privato”, così come individuato, per esclusione, nella circolare 15 giugno 2016, n. 28/E. Sono, pertanto, escluse dal settore privato e, di conseguenza, dall’agevolazione in esame le amministrazioni pubbliche di cui all’articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

Al contrario, gli enti pubblici economici, che non rientrano tra le amministrazioni pubbliche di cui al richiamato articolo 1, comma 2, del d.lgs. n. 165 del 2001, si considerano, nel caso di specie, rientranti nel settore privato. Dato il tenore letterale della disposizione in esame, che richiama, come detto, i «datori di lavoro privati», rientrano nell’ambito di applicazione della norma, tra gli altri, anche i soggetti che non svolgono un’attività commerciale e i lavoratori autonomi, sempre che dispongano di propri lavoratori dipendenti.

L’Agenzia conferma anche che il costo connesso all’acquisto dei buoni carburante in commento è integralmente deducibile dal reddito d’impresa.

In ordine alle regole di cui all’art. 51 co. 3, la circolare precisa che il bonus benzina di euro 200, sottoposto comunque alla disciplina dell’articolo 51, comma 3 del TUIR, rappresenta un’ulteriore agevolazione rispetto a quella generale già prevista dal medesimo articolo 51, comma 3. La circostanza che il lavoratore dipendente già usufruisca di altri beni e servizi non osta, quindi, all’applicazione della disciplina in esame. Ne consegue che, al fine di fruire dell’esenzione da imposizione, i beni e i servizi erogati nel periodo d’imposta 2022 dal datore di lavoro a favore di ciascun lavoratore dipendente possono raggiungere un valore di euro 200 per uno o più buoni benzina ed un valore di euro 258,23 per l’insieme degli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina).

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 27/E del 14 luglio 2022](#)). 

B.2.5) Erogazione una tantum finanziata dai risparmi di buoni pasto 2020

L'Ente istante fa presente che ai sensi dell'articolo 1, comma 870, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, in considerazione del periodo di emergenza epidemiologica da COVID-19, è possibile utilizzare i risparmi derivanti dai buoni pasto non erogati nel corso del 2020, previa certificazione da parte dei competenti organi di controllo, per finanziare nell'anno 2021, nell'ambito della contrattazione integrativa, in deroga alle vigenti norme sul contenimento dei fondi, i trattamenti economici accessori correlati alla performance e alle condizioni di lavoro, ovvero agli istituti del welfare integrativo. Sulla base di tale disposizione, l'Ente ha sottoscritto un accordo integrativo con le Organizzazioni Sindacali del comparto firmatarie del CCNL nel quale è stabilito che la somma di euro XX, individuata come risparmio derivante dai buoni pasto non erogati nell'anno 2020 e certificata dal Collegio dei Revisori verrà impiegata in una iniziativa a sostegno del reddito dei dipendenti, la quale consisterà in un contributo una tantum diretto alla generalità del personale. Il contributo, anche per semplificarne le modalità di erogazione, sarà liquidato in misura fissa ed uguale per tutti i dipendenti.

Riguardo al regime fiscale applicabile al suddetto contributo in denaro, l'Agenzia osserva che lo stesso, pur derivando dal risparmio dei buoni pasto non erogati nel 2020, non conserva la natura di buono pasto, con la conseguenza che, diversamente da quanto ritenuto dall'Istante, non può trovare applicazione l'articolo 51, comma 2, lettera c), del Tuir. Ritiene, inoltre, che il contributo in denaro in esame non sia riconducibile ad alcuna ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente prevista per le iniziative di welfare né alle altre ipotesi di esclusione specificamente previste dall'articolo 51, commi 2 e seguenti del Tuir. Il predetto contributo, al pari delle altre elargizioni in denaro percepite dai dipendenti in relazione al rapporto di lavoro, dovrà concorrere, pertanto, alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del Tuir.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta a interpello n. 377 del 14 luglio 2022](#)). 

B.3. Enti locali

B.3.1) Rendiconto 2021 Enti locali

Approvate le Linee guida ed il questionario cui devono attenersi, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e seguenti, della L. 266/05, gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto 2021

(Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie – [Deliberazione n. 10/SEZAUT/2022/INPR del 27 giugno 2022, depositata l'8 luglio 2022](#) – G.U. n. 169 del 21-07-2022). 

B.4. Varie

B.4.1) IRAP

La risoluzione ribadisce la natura formale e non sostanziale delle modifiche apportate alla normativa Irap dall'art. 10 del D.L. 73/22 (vedasi nostra circolare del mese di giugno), leggendole con esclusivo riferimento alla base imponibile determinata con il metodo cosiddetto “commerciale” e non considerando che, da una lettura testuale del

nuovo articolo 11 del D.lgs. 446/97, deriverebbero invece modifiche di natura sostanziale per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo retributivo.

Con riferimento alla decorrenza delle modifiche, fissata retroattivamente al 2021, la risoluzione indica le nuove modalità di compilazione da adottare su modelli predisposti in base alla previgente normativa, consentendo però l'adozione delle vecchie regole secondo quanto indicato dalle istruzioni ai modelli in questione.

(Agenzia delle Entrate – [Risoluzione n. 40/E del 15 luglio 2022](#)). 

C. GIURISPRUDENZA

C.1. Tributi locali

C.1.1) ICI e IMU

Si applica un'unica sanzione per la violazione Ici/Imu di più periodi di imposta se relativa allo stesso immobile. In caso di giudizi pendenti, è il giudice a dover quantificare le somme facendo una ricognizione delle liti già definite con sentenza. Così l'ordinanza della Cassazione in commento.

La vicenda trae origine da alcuni accertamenti Ici/Imu notificati a una società relativi a più annualità con i quali il Comune assoggettava dei terreni a imposta nel presupposto che si trattasse di aree fabbricabili. La contribuente impugnava tutti i provvedimenti eccependo tra i diversi motivi anche l'illegittimità delle sanzioni, perché non era stato applicato l'istituto del cumulo giuridico. Tale eccezione veniva confermata in appello e il collegio demandava al Comune la nuova determinazione delle sanzioni.

Contro la decisione, la società ricorreva in Cassazione. La Suprema Corte ha innanzitutto ricordato che in tema di Ici in ipotesi di più violazioni per omesso o insufficiente versamento dell'imposta relativa a uno stesso immobile, per più annualità, si applica il regime della continuazione attenuata prevista dall'articolo 12, comma 5, del D.lgs 472/97. Questa norma consente di irrogare un'unica sanzione pari a quella base aumentata dalla metà al triplo.

Quindi, in caso di violazioni per periodi di imposta diversi, l'ufficio in sede di notifica dell'atto deve ricostruire un'unica serie progressiva che comprende anche le violazioni precedentemente contestate. Deve cioè determinare l'importo considerando quanto già indicato negli atti precedenti.

Tuttavia, i giudici di legittimità hanno precisato che tale norma (articolo 12, comma 5) prevede l'applicabilità del principio anche in ambito processuale. Quando siano pendenti più giudizi, il giudice a cui è devoluta la cognizione dell'ultimo degli atti sanzionatori deve individuare, infatti, tutte le pronunce intervenute nei singoli processi e ricostruire un'unica sanzione unitaria.

Pertanto in fase processuale, qualora l'Amministrazione non abbia provveduto all'applicazione del cumulo previsto, è il giudice che deve stabilire il totale dovuto dal contribuente. Tale onere sussiste anche quando i giudizi sono stati riuniti.

(Corte di Cassazione, [ordinanza n. 22477 depositata il 18 luglio 2022](#)). 

SEZIONE II – FOCUS

Gli acquisti dall'estero per gli enti non commerciali

Molteplici sono i chiarimenti forniti dalla circolare 26/E in relazione alle novità in vigore dal 1° luglio 2022, chiarimenti attesi in particolar modo dagli enti non commerciali per capire cosa cambiasse in ordine alle operazioni afferenti la sfera istituzionale.

Pur non mutando le regole sostanziali sotto il profilo degli obblighi documentali, di registrazione, liquidazione, versamento e dichiarazione, nasce infatti l'obbligo di gestire in maniera elettronica i documenti da cui risultano gli acquisti presso soggetti non stabiliti in Italia, con invio dei relativi dati al Sistema di Interscambio (SdI) utilizzando il file *xml* con le alternative tipologie di documenti codici TD17, TD18 e TD19.

Niente invio *Xml* per acquisti istituzionali. La criticità specifica per gli enti non commerciali consisteva però nel comprendere se le novità normative trovassero applicazione anche in relazione agli acquisti che riguardano la loro sfera istituzionale o se invece fossero limitate ai soli acquisti afferenti la sfera commerciale.

La circolare precisa che l'obbligo di trasmissione, sia per le operazioni attive che per quelle passive, riguarda solo le operazioni che rientrano nella sfera commerciale dell'ente e dirime quindi il dubbio nel senso della continuità rispetto agli attuali contenuti dell'esterometro. La circostanza trova specifica conferma anche nella

risposta ad interpello n. 379 del 14 luglio 2022 dove, riferendosi alle pubbliche amministrazioni, ma con applicabilità estesa agli enti non commerciali privati compresi gli enti del Terzo settore, l’Agenzia afferma che:

- l’esonero dalla trasmissione del file xml non deve essere confuso con quello di integrazione dei documenti ricevuti o di autofatturazione (articolo 17, comma 2, Dpr. 633/1972 e articolo 41 e ss. del Dl 331/1993) che permane;

- l’obbligo relativo all’integrazione di un documento ricevuto e di autofatturazione, da un lato, e l’obbligo della trasmissione del file finalizzato all’esterometro, dall’altro, sono tra loro autonomi;

- per gli acquisti esteri istituzionali, anche dopo il 1° luglio 2022, gli ENC possono quindi continuare ad integrare le fatture ricevute da soggetti esteri (analogiche o digitali al di fuori del SdI), o autofatturando e registrando i suddetti documenti, e liquidando la relativa imposta come fatto fino al 30 giugno 2022.

Criticità

Gli acquisti promiscui. Nulla di specifico viene detto in relazione agli acquisti di natura promiscua e cioè gli acquisti di beni e servizi destinati ad essere impiegati sia in ambito commerciale che in ambito istituzionale. Si ritiene quindi che, per quei casi in cui non sia possibile una distinzione all’origine su basi oggettive, essi debbano rientrare nella gestione delle operazioni soggette all’invio del file *xml*, seguendo in ogni caso l’impostazione adottata per la gestione delle relative fatture sotto il profilo degli adempimenti di natura sostanziale. Quindi, fermo restando il fatto che l’Iva oggetto d’integrazione o di autofatturazione confluirà per intero nella liquidazione

periodica Iva, dovrà essere tenuto conto della necessità di limitare la detrazione – lato registrazione negli acquisti – alla parte di imposta riferibile alla sfera commerciale applicando criteri di distinzione, oggettivi o proporzionali, come nel tempo indicato dalla prassi.

Acquisti esclusi dall’obbligo di comunicazione. In ordine agli acquisti per i quali non opera l’obbligo di comunicazione (ad esempio le importazioni documentate da bolletta doganale), la circolare 26/E precisa, in generale, che non opera un divieto di comunicazione, ma segnala la possibilità di duplicazione di informazioni ai fini della dichiarazione Iva precompilata. Tale indicazione, in riferimento agli acquisti esteri della sfera istituzionale degli enti non commerciali, dovrebbe spingerli ad escludere la comunicazione; ciò pur non essendovi alcun divieto in tal senso, ma nella linea di ritenere la sfera istituzionale estranea all’adempimento come confermato dall’Agenzia delle entrate oltre che nella circolare 26/E, anche nella risposta ad interpello n. 379/2022 in precedenza richiamata.

Procedura

Importanti poi i chiarimenti sulle modalità di compilazione del file per gli xml “esteri”, obbligatori – come detto – per la sola sfera commerciale. In riferimento a tutte le operazioni attive nonché alle operazioni passive, per i campi obbligatori (si pensi alla «natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell’operazione» di cui all’articolo 21, comma 2, lettera g), del decreto IVA), occorrerà mantenere coerenza tra i dati presenti nel documento (emesso extra SdI) e quelli riportati nel file *xml* da trasmettere a SdI. La coerenza non deve consistere in

una perfetta coincidenza delle informazioni, potendo i dati essere riportati in maniera più sintetica qualora vi sia omogeneità tra i beni/servizi acquistati. In particolare, per quanto riguarda il campo 2.2.1.4 (Descrizione), potrà essere valorizzato - in via semplificativa - riportando la parola “BENI” ovvero la parola “SERVIZI” o, se nella fattura sono riportati sia beni che servizi, le parole “BENI E SERVIZI”, rinviando, altresì, alla descrizione contenuta nella fattura emessa.

Trasmissione file *Xml*. Per quanto riguarda i termini di trasmissione, non vi è un termine unico, fisso, ma “mobile”, legato a quello di emissione dei documenti che certificano i corrispettivi delle operazioni o, comunque, per gli acquisti, laddove tali documenti manchino oppure non siano tempestivi, a quello in cui le operazioni stesse si considerano effettuate. Per i servizi ricevuti da un soggetto extra UE, in assenza di un documento comprovante l’operazione o laddove questo non pervenga tempestivamente, la trasmissione dovrà comunque avvenire entro il giorno quindici del mese successivo all’effettuazione dell’operazione, da individuarsi ai sensi dell’articolo 6, comma 6, del decreto IVA.

Obblighi documentali. In ordine agli obblighi documentali, viene confermato che i file con tipo documento TD17, TD18 e TD19 costituiscono ad ogni effetto “autofatture”, con tutto quanto ne consegue (a livello probatorio, di oneri di conservazione, ecc.). Nei casi ulteriori, per i quali esistono documenti originari (fatture o altri che vadano considerati tali in base all’articolo 218 della direttiva n. 2006/112/CE), fermo l’assolvimento dell’obbligo integrativo degli stessi e di quello comunicativo laddove sussistente, i file trasmessi non sostituiscono i citati documenti

originari (si pensi, alle cessioni o alle prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea di cui all'articolo 17, comma 2, secondo periodo, del decreto IVA, da trasmettere rispettivamente con tipo documento TD19 e TD17, nonché agli acquisti intracomunitari, da trasmettere con tipo documento TD18).

Acquisti da San Marino. Una criticità riguarda gli acquisti (sempre in ambito commerciale) da San Marino, senza esposizione dell'Iva italiana e quindi in regime di reverse charge: pur trattandosi di fatture pervenute a mezzo SdI, l'Agenzia ritiene che in tale fattispecie il soggetto italiano che riceve la fattura elettronica da quello sammarinese debba trasmettere a SdI un file con tipo documento TD19, compilando l'aliquota e l'imposta da registrare in contabilità.

Le sanzioni. Ai fini sanzionatori, il momento in cui si trasmettono i dati avrà rilevanza ai soli fini dell'assolvimento del relativo obbligo e delle correlate sanzioni in caso di inadempimento (cfr. articolo 11, comma 2-quater, del d.lgs. n. 471 del 1997). Restano, dunque, autonomamente sanzionabili le eventuali diverse violazioni degli obblighi di fatturazione, registrazione, liquidazione dell'imposta.

Imposta di bollo. In materia di imposta di bollo sulle fatture emesse, veniva chiesto all'Agenzia se, a decorrere dal 1° luglio 2022, in considerazione delle modifiche della trasmissione delle operazioni transfrontaliere, risulti possibile assolvere all'imposta di bollo ai sensi dall'art. 6, d.m. 17 giugno 2014. L'Agenzia risponde ora che, ove nei file xml trasmessi a SdI sia correttamente valorizzato con "SI" il campo 2.1.1.6.1, il dato sarà preso in considerazione ed esposto nell'elenco A del servizio online messo

a disposizione dall'Agenzia delle Entrate nel portale Fatture e Corrispettivi per il calcolo e il pagamento con F24 dell'imposta di bollo. [🔗](#)