



maggio 2022

Informative e news per la clientela di studio

Le <i>news</i> di maggio	pag. 2
Acconto Imu 2022	pag. 4
Dichiarazioni Imu: le variazioni relative all'anno 2021 vanno comunicate entro il 30 giugno 2022	pag. 8
Il Ministero del lavoro chiarisce la procedura di iscrizione al Runts per Ets riconosciuti e non	pag. 10
Il deposito nel Runts dei bilanci Ets relativi al periodo d'imposta 2021	pag. 14
Dal 1° maggio 2022 operativa l'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (Iscro)	pag. 16
Pubblicato il provvedimento per l'autodichiarazione degli aiuti di Stato percepiti legati all'epidemia Covid-19	pag. 18
Il regime premiale ai fini Isa	pag. 19

Le procedure amministrative e contabili in azienda

Veicoli in uso ai dipendenti e agli amministratori	pag. 22
--	---------

Occhio alle scadenze

Principali scadenze dal 16 maggio al 15 giugno 2022	pag. 27
---	---------

FONDO PERDUTO PER IL COMMERCIO AL DETTAGLIO

Con Decreto Direttoriale del 24 marzo 2022 il Mise dispone le modalità attuative del fondo perduto per il commercio al dettaglio previsto dal Decreto Sostegni *ter*. Le istanze per la richiesta di fondo perduto possono essere presentate a decorrere:

- dalle ore 12:00 del 3 maggio 2022;
- e sino alle ore 12:00 del 24 maggio 2022.

(Decreto Direttoriale del 24 marzo)

CESSIONE DEI CREDITI

È disponibile sul sito dell'Agenzia delle entrate la nuova piattaforma per la cessione dei crediti tributari. Con riferimento a tale piattaforma l'Agenzia delle entrate ha rilasciato la nuova guida specificando cosa accade nella sezione "*cessione crediti*" con l'inserimento del codice fiscale e di fatto, distinguendo i crediti in base alle regole di cedibilità.

(Agenzia delle entrate – divisione servizi – aprile 2022)

DISPONIBILI I MODELLI DICHIARATIVI IN VERSIONE DEFINITIVA

Dopo l'approvazione avvenuta con il provvedimento del 31 gennaio 2022, l'Agenzia delle entrate ha aggiornato i modelli, le istruzioni e le specifiche dei modelli dichiarativi 2022, ovvero di 730, 770, Reddito Persone fisiche, Enti non commerciali, Società di persone e Società di capitali, Irap e Consolidato nazionale mondiale. Nelle istruzioni si è tenuto conto anche della proroga al 23 maggio 2022 per la messa a disposizione della dichiarazione.

(Aggiornamento del 22 aprile 2022)

RAPPORTI DI LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE

Con nota prot. 573 del 28 marzo 2022 l'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha comunicato l'attivazione sul portale Servizi Lavoro del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, della nuova applicazione da utilizzare per la comunicazione dei rapporti di lavoro autonomo occasionale di cui all'articolo 14, D.Lgs. 81/2008. Con successiva nota prot. n. 881 del 22 aprile 2022 è stata inoltre comunicata la data del 30 aprile scorso (2 maggio) quale termine ultimo per adempiere all'obbligo in questione a mezzo *e-mail*, utilizzando gli indirizzi di posta elettronica indicati nella nota prot. n. 29 dell'11 gennaio 2022 (termine periodo transitorio).

(INL, nota prot. n. 881 del 22 aprile 2022)

BONUS PUBBLICITÀ ELENCO FRUITORI

Sul portale del Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria della presidenza del CdM è *online* l'elenco aggiornato di imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali, che hanno effettuato investimenti in campagne pubblicitarie e regolarmente presentato la comunicazione per l'accesso al bonus fiscale (articolo 57-*bis*, D.L. 50/2017) per il 2021, con l'importo del credito teoricamente fruibile e con l'indicazione della percentuale provvisoria di riparto.

(Capo del Dipartimento per l'informazione e l'editoria, provvedimento del 7 aprile 2022)

BONUS STRAORDINARI PER LE AZIENDE ENERGIVORE E GASIVORE

Come noto i Decreti Energia n. 17 e 21 del 2022 hanno previsto dei *bonus* straordinari per le aziende energivore e gasivore ossia quelle a forte consumo di energia elettrica e gas naturale nonché per le imprese diverse. Ora con risoluzione n. 18 del 14 aprile 2022, l'Agenzia delle entrate, ha reso disponibili, per consentire l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta in parola entro il 31 dicembre 2022, i seguenti codici tributo:

- "6961" denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese energivore (secondo trimestre 2022)* – art. 4 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17";
- "6962" denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (secondo trimestre 2022)* – art. 5 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17";
- "6963" denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (secondo trimestre 2022)* – art. 3 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21";
- "6964" denominato "*credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (secondo trimestre 2022)* – art. 4 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21".

Gli stessi vanno inseriti nella sezione "*Erario*", della colonna "*importi a credito compensati*" dell'F24, oppure, in caso di riversamento dell'agevolazione, nella colonna "*importi a debito versati*". L'anno di riferimento è quello in cui la spesa è stata sostenuta.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 18 del 14 aprile 2022)

ESENZIONE IVA PER PRESTAZIONI PROPRIE CASE DI RIPOSO E SIMILI

Con risposta a interpello n. 221 del 27 aprile 2022 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sulla esenzione Iva per prestazioni proprie delle case di riposo e simili a gestione globale (articolo 10, comma 1, n. 21), D.P.R. 633/1972).

In particolare, viene chiarito che, stante il carattere oggettivo dell'esenzione Iva di cui all'articolo 10, comma 1, n. 21) del Decreto Iva, nel caso di specie si ritiene che possano essere fatturate in esenzione da Iva le rette relative ai:

- servizi di alloggio;
- servizi assimilabili a quelli di sostegno e cura della persona;
- altre prestazioni accessorie a questi ultimi;

che la società rende ai suoi ospiti portatori di *handicap* psichici.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 221 del 27 aprile 2022)

ACCONTO IMU 2022

In questo contributo si provvederà a ricordare le principali regole applicative Imu, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi ricordare (sinteticamente) quali siano gli immobili interessati dal prelievo, le basi imponibili e le eventuali riduzioni.

Si coglie l'occasione per ricordare alla clientela dello Studio di fornire il più tempestivamente possibile tutti i dati riguardanti modificazioni soggettive (acquisizioni, cessioni, etc.) e oggettive (modifiche catastali, inagibilità, ristrutturazioni, etc.) degli immobili posseduti, onde agevolare il calcolo delle imposte.

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine:

- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente;
- l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a carico dell'acquirente nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

Versamenti

L'Imu viene versata integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata una quota di imposta afferente i fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,86% (all'Erario va lo 0,76%, mentre e lo 0,10% al Comune, che comunque può incrementare l'aliquota fino a raggiungere l'1,06% complessivo).

L'acconto risulta dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente, mentre il conguaglio a saldo sarà determinato sulla base delle aliquote deliberate per l'anno corrente, se pubblicate entro il termine del 28 ottobre (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote dell'anno precedente).

	Scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2022	16 giugno 2022	Aliquote anno precedente
Saldo 2022	16 dicembre 2022	Aliquote anno in corso (se pubblicate entro il 28 ottobre)

È consentito il versamento in unica soluzione entro il 16 giugno; in tal caso si terrà già da subito conto delle aliquote deliberate per l'anno in corso.

Modalità di versamento

Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo. Si riportano i codici tributo dell'Imu.

Codice tributo Imu	Immobile	Destinatario versamento
3912	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3914	Terreni	Comune
3916	Aree fabbricabili	Comune
3918	Altri fabbricati	Comune
3925	Fabbricati D	Stato
3930	Fabbricati D (incremento)	Comune

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

Le aliquote applicabili

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,86%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento sino al 1,06%, oppure ridurla sino all'azzeramento (ad eccezione dei fabbricati di categoria D, per i quali l'aliquota minima è pari alla quota erariale, ossia lo 0,76%).

Inoltre, vi è la possibilità di incrementare l'aliquota massima di un ulteriore 0,08% (portando quindi l'aliquota al 1,14%) solo per i Comuni che in passato avevano deliberato analogo incremento ai fini Tasi.

I soggetti passivi

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e in particolare:

- il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);
- il titolare del diritto d'uso;
- il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di uno dei due coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;
- il titolare del diritto di enfiteusi;
- il titolare del diritto di superficie;
- il concessionario di aree demaniali;
- nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* il soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

Gli utilizzatori degli immobili (locatari, comodatari, etc.) non hanno alcun obbligo di versamento Imu in relazione a tali immobili.

Gli immobili interessati

L'Imu è dovuta in relazione agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune, con esclusione dell'abitazione principale (se l'immobile è diverso da A/1, A/8 e A/9) e delle relative pertinenze. Per abitazione principale si intende l'unico fabbricato nel quale il contribuente ed il suo nucleo familiare hanno stabilito la dimora e la residenza; dal 2022, nel caso di coniugi con dimora/residenza divergenti, comunque spetta l'esenzione per uno degli immobili abitati dalla famiglia.

		Imu
Fabbricati	➔	Sì
Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati	➔	No (solo A/1, A/8, A/9)
Fabbricati rurali	➔	Sì
Aree fabbricabili	➔	Sì
Terreni agricoli	➔	Sì

➔ *Fabbricati*

Ad esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili rivalutati), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

Categoria catastale	Moltiplicatore
A (diverso da A/10) - C/2 – C/6 – C/7	160
B	140
C/3 – C/4 – C/5	140
A/10 e D/5	80
D (escluso D/5)	65
C/1	55

I fabbricati rurali strumentali (stalle, depositi attrezzi, etc.) sono imponibili Imu applicando un'aliquota particolarmente ridotta pari allo 0,1% che il Comune può ridurre sino all'azzeramento. È prevista inoltre una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili e inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 42/2004.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, a partire dal 2022 sono esenti da imposta.

È possibile beneficiare della riduzione al 50% in relazione agli immobili dati in uso gratuito ai familiari in linea retta entro il primo grado, con contratto registrato; tale agevolazione è comunque soggetta al rispetto di determinati vincoli.

➔ *Terreni agricoli*

La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore di 135.

I terreni sono esenti da Imu nelle seguenti situazioni:

- quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare n. 9/1993. Alcuni Comuni sono designati parzialmente montani (PD) e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;
- terreni ubicati nelle cosiddette “*isole minori*” indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (sono sostanzialmente tutte le isole italiane, eccettuate la Sicilia e la Sardegna);
- per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, purché iscritti nell'apposita previdenza, l'esenzione spetta per tutti i terreni non edificabili, ovunque ubicati (quindi anche in territori pianeggianti). A tal fine, è necessario che detti terreni siano sia posseduti che condotti da parte di tali soggetti;
- i terreni a immutabile destinazione agrosilvopastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusufruttabile sono del tutto esenti.

⇒ *Aree edificabili*

La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è confermata la finzione di non edificabilità delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno, saranno esentati da Imu come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area (costruzione di nuovo edificio), di demolizione di fabbricato, di interventi di recupero, ristrutturazione e risanamento conservativo, l'immobile interessato dovrà considerarsi ai fini fiscali area edificabile e la base imponibile sarà costituita dal valore venale.

DICHIARAZIONI IMU: LE VARIAZIONI RELATIVE ALL'ANNO 2021 VANNO COMUNICATE ENTRO IL 30 GIUGNO 2022

In merito all'obbligo di presentazione della dichiarazione Imu, il comma 769, articolo 1, L. 160/2019 stabilisce che la stessa debba essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica *“entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta”*.

Pertanto, oltre alla modalità di presentazione cartacea, sempre e comunque ammessa, attualmente è consentito utilizzare anche il canale telematico, tramite i servizi Entratel e Fisconline; quest'ultima, pertanto, risulta essere una modalità aggiuntiva, che non sostituisce la tradizionale presentazione cartacea da effettuarsi direttamente al comune di ubicazione degli immobili.

Sino a che non sarà approvato lo specifico modello, per la presentazione cartacea i contribuenti dovranno continuare ad utilizzare il modello approvato con D.M. 30 ottobre 2012.

La dichiarazione ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non si verifichino modificazioni dei dati ed elementi dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta.

Restano ferme le dichiarazioni in passato presentate ai fini dell'Imu e del tributo per i servizi indivisibili, in quanto compatibili.

Dichiarazione Imu

La dichiarazione va resa solo per gli immobili interessati da variazioni suscettibili di produrre una modifica sul calcolo del tributo dovuto: qualora nulla sia variato, come detto, non è dovuta alcuna comunicazione al Comune.

Si ricorda comunque che sono moltissime le fattispecie di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione: si pensi, in particolare, al fatto che i trasferimenti immobiliari sono in generale esonerati in quanto le informazioni sono recepite dal Comune attraverso l'atto di voltura che il notaio inoltra alla conservatoria dei registri immobiliari.

Per una dettagliata analisi dei casi di esonero si vedano le istruzioni al modello di variazione.

Va comunque ricordato che la dichiarazione Imu va presentata quando si verifica una delle seguenti situazioni:

- fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati;
- fabbricati di interesse storico o artistico;
- fabbricati per i quali il Comune ha (eventualmente) deliberato una riduzione dell'aliquota (immobili dei soggetti Ires e immobili locati o affittati);
- fabbricati merce invenduti;
- terreni agricoli o edificabili in relazione ai quali Coltivatori diretti e Imprenditori agricoli professionali beneficiano delle agevolazioni stabilite dalla norma.

Vi sono poi una serie di altre situazioni, elencate dalle istruzioni alla compilazione del modello, in cui il Comune non è in possesso delle necessarie informazioni per la verifica del corretto calcolo dell'imposta; si ricordano, in particolare, il caso dei beni in *leasing*, le compravendite o modifiche di

valore di un'area edificabile, l'intervenuta esenzione sui fabbricati, l'indicazione dei valori contabili dei fabbricati D, etc..

In queste situazioni occorre procedere alla presentazione del modello Imu.

Dichiarazione Imu Enc

Il prossimo 30 giugno è in scadenza la presentazione delle dichiarazioni Imu relative agli Enti non commerciali; l'obiettivo di tale dichiarazione è quello di dare conto, a ciascun Comune di ubicazione, degli immobili in relazione ai quali il contribuente può far valere, integralmente o in parte, l'esenzione prevista dall'articolo 7, lettera i), D.Lgs. 504/1992 (richiamato dall'articolo 1, comma 759, lettera g, L. 160/2019), secondo le indicazioni del D.M. 200/2012.

Come precisato dall'articolo 1, comma 770, L. 160/2019, tali soggetti sono tenuti a presentare la dichiarazione ogni anno.

Per rendere tale dichiarazione deve essere utilizzato uno specifico modello approvato dal Mef; in attesa di tale decreto, i contribuenti continuano ad utilizzare il modello precedentemente approvato (D.M. 26 giugno 2014).

IL MINISTERO DEL LAVORO CHIARISCE LA PROCEDURA DI ISCRIZIONE AL RUNTS PER ETS RICONOSCIUTI E NON

Con la recente **circolare n. 9 dello scorso 21 aprile 2022** il Ministero del lavoro e delle politiche sociali (Mlps) fornisce finalmente agli Uffici territoriali del Runts gli attesi chiarimenti al fine di uniformare le procedure nei processi sia di trasmigrazione che di nuova iscrizione dei soggetti che andranno a popolare il nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore.

Come detto in altra informativa presente nella circolare, la data di avvenuta iscrizione al Runts costituisce anche il riferimento temporale, per quegli enti (Odv, Aps e Onlus) che risultavano iscritti alla data del 22 novembre 2021 nei previgenti registri regionali e nazionali, dal quale decorrono i 90 giorni entro i quali si dovrà provvedere al deposito nel Runts del bilancio riferito al periodo d'imposta 2021 redatto secondo i nuovi schemi obbligatori ex D.M. 5 marzo 2020.

Vediamo, quindi, di riassumere alcuni importanti concetti richiamati dal recente documento di prassi, soprattutto con riferimento alla distinzione tra enti riconosciuti e non riconosciuti e ai corrispondenti poteri di verifica che spettano agli uffici del Runts e, nel primo caso, anche ai notai.

La distinzione tra enti riconosciuti e non

Il procedimento di iscrizione al Runts, quale procedimento a istanza di parte, prende avvio dalla presentazione della domanda effettuata, rispettivamente, ai sensi:

- dell'articolo 47, D.Lgs. 117/2017 (di seguito "Cts") per gli Ets che non hanno il riconoscimento della personalità giuridica e non intendono ottenerla (si parla dei cosiddetti Ets "*non riconosciuti*");
- dell'articolo 22 Cts per gli Ets in possesso della personalità giuridica o che intendono ottenerla nel momento dell'iscrizione al Runts (si parla dei cosiddetti Ets "*riconosciuti*").

Gli Ets non riconosciuti

Ai sensi dell'articolo 47, Cts (si veda in proposito anche l'articolo 8, D.M. 106/2020), la presentazione della domanda di iscrizione viene effettuata dal legale rappresentante dell'ente oppure, su delega di quest'ultimo, dal rappresentante legale della rete associativa cui l'ente aderisce. In relazione al caso della Rete va ricordato quanto affermato nel § C2 della nota Mlps n. 18224 del 30 novembre 2021 e cioè "*che la funzione di rappresentanza dei propri aderenti presso le pubbliche amministrazioni - che costituisce una peculiarità della rete associativa - può essere svolta anche a livello decentrato per il tramite del rappresentante legale dell'articolazione territoriale di riferimento, che quindi può presentare la richiesta di iscrizione al RUNTS in nome e per conto dell'ente aderente*".

Relativamente ai controlli successivi alla presentazione dell'istanza sarà l'ufficio del Runts (articolo 9, comma 3, D.M. 106/2020) ad accertare in primo luogo la regolarità formale dell'istanza, ovvero la presenza dei dati e delle informazioni necessarie nonché la completezza e correttezza della documentazione allegata. Successivamente l'ufficio dovrà accertare, sotto il profilo di legittimità, la sussistenza delle condizioni previste dal Cts ai fini dell'iscrizione: la conformità delle regole

statutarie dell'ente alle norme inderogabili del Codice e la rispondenza delle caratteristiche dell'ente alla sezione nella quale si richiede l'iscrizione (a questo proposito si rinvia alla esauriente disamina contenuta nella circolare Mlps n. 20/2018 per quanto riguarda l'individuazione dei contenuti statutari minimi).

Gli Ets riconosciuti

Con riferimento invece alle previsioni di cui all'articolo 22, Cts ovvero quella riferita agli Ets riconosciuti, la presentazione dell'istanza compete esclusivamente al notaio (con l'unica eccezione dell'ipotesi contenuta nell'articolo 22, comma 3 di cui si dirà oltre).

Si tratta di una modalità semplificata, alternativa al regime concessorio previsto dal D.P.R. 361/2000, che trova la propria ragione nel favore del legislatore nei confronti degli Ets; la personalità giuridica, con l'effetto dell'autonomia patrimoniale perfetta e della responsabilità giuridica limitata che produce è strumentale ad un più agevole svolgimento delle attività di interesse generale dell'ente e al miglior perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Sono diverse le situazioni che possono condurre all'iscrizione di un Ets riconosciuto e per ciascuna di esse la recente circolare Mlps n. 9/2022 fornisce specifiche indicazioni alle quali si rimanda.

Le casistiche

Casi	Riferimenti normativi
enti di nuova costituzione che con l'iscrizione al Runts, oltre alla qualifica di Ets, intendano acquisire anche la personalità giuridica di diritto privato	- articolo 22, comma 1, Cts - articolo 16, D.M. 106/2020
enti già dotati di personalità giuridica che intendono acquisire la qualifica di Ets	- articolo 22, comma 1-bis, Cts - articolo 17, D.M. 106/2020
enti già iscritti al Runts, privi della personalità giuridica, che intendono acquisirla o associazioni non iscritte al Runts e non riconosciute, che intendono, oltre alla qualifica di Ets, acquisire, quale ulteriore effetto, la personalità giuridica	- articolo 22, comma 1, Cts - articolo 18, D.M. 106/2020

La figura centrale nel processo di iscrizione ex articolo 22, Cts è certamente il notaio, al quale compete in via esclusiva, antecedentemente alla presentazione dell'istanza, la verifica circa *"la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell'ente, ed in particolare dalle disposizioni del ... Codice con riferimento alla sua natura di ente del Terzo settore"*.

Tra queste la verifica che l'atto costitutivo e lo statuto siano conformi tanto alle disposizioni applicabili alla generalità degli Ets quanto a quelle recate dalla disciplina particolare applicabile alla specifica qualificazione che l'ente intende conseguire (Odv, Aps, etc.). La selezione della sezione dove l'ente dovrà essere iscritto, effettuata dal notaio attraverso il sistema telematico, non è infatti un'operazione meramente meccanica, ma piuttosto essa costituisce l'esito dello scrutinio condotto dal professionista, sotto la propria personale responsabilità, circa l'effettiva rispondenza degli assetti statutari alle previsioni recate dalle norme: che, ad esempio, le regolazioni organizzative contenute nello statuto di un ente che intende ottenere la qualificazione specifica - di Odv, di Aps,

di ente filantropico costituito in forma associativa o la qualificazione di “*semplice*” associazione del Terzo settore - siano conformi alle previsioni codicistiche.

Aspetti oggetto di verifica da parte del notaio

- modalità di costituzione
- compiti e il funzionamento degli organi sociali
- requisiti di accesso
- caratteristiche di democraticità, di uguaglianza tra gli associati
- elettività delle cariche sociali
- diritti e i doveri degli associati
- garanzie nei confronti di questi ultimi
- corretta individuazione statutaria delle attività di interesse generale (Aig) che l'ente potrà svolgere
- determinatezza dell'oggetto sociale
- sussistenza del patrimonio minimo

Relativamente a quest'ultimo aspetto va osservato il differente regime giuridico introdotto dal Cts rispetto alla previsione contenuta nel D.P.R. 361/2000: mentre quest'ultima disposizione reca il concetto di “*adequatezza del patrimonio*” rispetto alla realizzazione dello scopo individuato nell'atto costitutivo/statuto, rimettendone la valutazione alla discrezionalità della Pubblica Amministrazione competente, l'articolo 22, Cts introduce il diverso concetto di “patrimonio minimo”, il cui livello di sufficienza è predefinito dal Legislatore (15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni). La verifica circa la sussistenza del patrimonio minimo deve basarsi sulla consistenza del patrimonio nella sua interezza, comprensiva di tutte le sue componenti, inclusa, pertanto, l'eventuale parte eccedente la soglia minima legislativamente fissata.

L'attestazione del patrimonio minimo

Gli esiti della verifica riguardanti il patrimonio minimo risulteranno da una apposita attestazione espressa del notaio, che potrà essere parte integrante dell'atto depositato o consistere in un documento aggiuntivo, da allegare alla domanda di iscrizione.

Relativamente ai controlli, nei procedimenti di iscrizione ex articolo 22, Cts la verifica sui profili di legittimità è di esclusiva competenza del notaio mentre residuano in capo agli uffici del Runt esclusivamente quelli di regolarità formale, tra cui rientrano quelli relativi alla completezza e correttezza dell'istanza, riguardanti, ad esempio, la presenza delle informazioni e degli atti previsti dal D.M. 106/2020.

Le verifiche “formali” degli uffici del Runt

- natura privata dell'ente, ove la richiesta di iscrizione riguardi una P.A.;
- natura non societaria;
- indicazione delle finalità o dell'oggetto;
- riconoscimento agli effetti civili di un ente religioso;

- configurabilità quale "ente";
- configurabilità *ex lege* dell'Ets quale impresa sociale

⇒ *L'eccezione prevista nel comma 3, articolo 22, Cts*

È invece del tutto pacifica la piena competenza istruttoria dell'ufficio del Runtis in ordine alla verifica del possesso dei requisiti dell'ente nell'ipotesi di cui all'articolo 22, comma 3, Cts, ovvero nel caso in cui l'esame del notaio abbia dato esito negativo. In questo caso la comunicazione "*motivata*" effettuata dal notaio, che esplicita le ragioni per le quali non ha proceduto ai sensi dell'articolo 22, comma 2, deve ritenersi ricompresa tra la "*documentazione prescritta*" da allegare alla richiesta di iscrizione ai sensi dell'articolo 19, comma 1, D.M. 106/2020; si evidenzia come in questa fattispecie, anche in assenza di richieste integrative, la mancata emanazione di un provvedimento da parte dell'Amministrazione equivalga ad un rigetto (con valore quindi di silenzio rifiuto).

Uffici del Runtis e codice civile

L'articolo 90, Cts, infine, pone in capo agli uffici del Runtis i poteri previsti dagli articoli 25, 26 e 28 del codice civile, ovvero quelli sull'amministrazione delle fondazioni (nomina e la sostituzione degli amministratori o dei rappresentanti ove non sia attuabile la volontà dei fondatori, annullamento delle deliberazioni al verificarsi delle ipotesi normativamente previste, commissariamento dell'ente, autorizzazione delle azioni di responsabilità nei confronti degli amministratori cessati, coordinamento delle attività di più fondazioni o unificazione delle rispettive amministrazioni, trasformazione). Il Cts non menziona, invece, l'articolo 23, cod. civ. in materia di associazioni, ovvero la possibilità per l'autorità governativa di sospendere l'esecuzione delle deliberazioni delle assemblee associative contrarie all'ordine pubblico o al buon costume. Si tratta quindi di un potere non rientrante nella disponibilità degli uffici del Runtis.

IL DEPOSITO NEL RUNTS DEI BILANCI ETS RELATIVI AL PERIODO D'IMPOSTA 2021

Con l'approvazione dei bilanci relativi al periodo d'imposta 2021 i nuovi Enti del Terzo settore (i cosiddetti Ets) si stanno confrontando per la prima volta con i nuovi schemi di bilancio introdotti dal D.M. 39 del 5 marzo 2020 (pubblicato nella G.U. 102 del 18 aprile 2020), in applicazione della previsione contenuta nell'articolo 13, comma 2, D.Lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore o Cts).

Articolo 3, D.M. 5 marzo 2020

“Le disposizioni da esso recate si applicano a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo a quello in corso alla data della pubblicazione”.

Nell'attesa, quindi, che il processo di iscrizione avviato nello scorso mese di novembre 2021 si completi per quanti decideranno di iscriversi spontaneamente nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), questo obbligo di adozione dei nuovi schemi con riferimento al periodo d'imposta 2021 riguarda di fatto solo determinate categorie enti che possono già oggi qualificarsi come *“Ets di diritto”* e cioè:

- organizzazioni di volontariato (Odv);
- associazioni di promozione sociale (Aps);
- organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus).

Quanto alle prime due categorie citate (Odv e Aps) stiamo ancora assistendo dallo scorso 23 novembre 2021 al processo di migrazione automatica nel Runts dagli attuali registri regionali e nazionali che dovrebbe completarsi nella seconda metà del 2022, mentre, invece, con riferimento alle Onlus, il processo volontario di iscrizione che porterà alla scelta della specifica sezione del Runts nella quale dovranno collocarsi poteva iniziare dallo scorso 24 novembre 2021 ma potrà realizzarsi fino al 31 marzo dell'anno successivo a quello della intervenuta autorizzazione comunitaria sulla parte fiscale della Riforma del Terzo settore.

Nonostante, quindi, molte Onlus (associazioni, fondazioni, etc.) potrebbero non aver ancora confermato la propria decisione di intraprendere il percorso finalizzato all'iscrizione nel Runts assumendo di conseguenza la qualifica di Ets, il Ministero delle politiche sociali con la **nota n. 19740 del 29 dicembre 2021** ha confermato anche per esse l'obbligo di adottare per il periodo d'imposta 2021 i nuovi schemi di bilancio obbligatori previsti per gli Ets.

Relativamente all'utilizzo dei nuovi schemi di bilancio si segnala che il recente Principio contabile Oic 35 approvato lo scorso mese di febbraio 2022, in un'ottica di semplificazione, ha precisato al § 18 che:

“Tenuto conto del fatto che il principio è stato pubblicato ad inizio 2022, ma sarà applicabile ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021, il principio ha concesso inoltre le seguenti semplificazioni:

a. al fine di evitare gli oneri legati alla riclassifica del bilancio 2020 in base ai nuovi schemi l'ente può decidere di non presentare il bilancio comparativo; ...”.

Di conseguenza, Odv, Aps e Onlus dovranno preoccuparsi solo di riclassificare i dati relativi al periodo d'imposta 2021 e non anche quelli riferiti al precedente periodo 2020.

Il deposito dei bilanci 2021

Chiariti sommariamente gli aspetti relativi alle modalità di formazione del bilancio riferito al periodo d'imposta 2021 da sottoporre all'approvazione degli organi sociali, si poneva il tema del momento nel quale i citati enti dovessero procedere al suo successivo deposito nel Runts secondo le modalità previste dal regolamento di attuazione introdotto con il D.M. 106 del 19 settembre 2020 considerato che l'articolo 48, comma 3, Cts prevede che *"I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno"* ma che difficilmente tale tempistica potrà essere rispettata in considerazione dei ritardi che stanno caratterizzando l'avvio della Riforma.

A dipanare la questione è intervenuta la recentissima **nota n. 5941 del 05 aprile 2022** con la quale Ministero del lavoro e delle politiche sociali, tenendo conto che *"L'avvio, a partire dallo scorso 22 febbraio, dei procedimenti di verifica post – trasmigrazione riguardanti le Odv e le Aps iscritte nei preesistenti registri di settore è destinato ad impattare sull'effettiva agibilità dell'adempimento dell'obbligo di deposito presso il RUNTS del bilancio d'esercizio o del rendiconto per cassa"*, ha opportunamente precisato che *"Nell'attuale fase di prima applicazione, poiché il perfezionamento dell'iscrizione nel Runts, all'esito delle verifiche di cui al già citato articolo 54, comma 2 del Codice, di numerose Odv e Aps si concluderà verosimilmente dopo tale data, si deve escludere in via generale l'esigibilità di tale adempimento entro la data del 30 giugno 2022"*.

In deroga alla richiamata scadenza normativamente prevista, il Ministero ravvisa comunque la necessità di procedere successivamente al deposito del bilancio 2021 posto che lo stesso contiene informazioni potenzialmente rilevanti ai fini della verifica della sussistenza di talune condizioni poste dal Cts, ed in considerazione del contributo che il deposito del bilancio fornisce alla concreta applicazione del principio di trasparenza.

Riportiamo, pertanto, di seguito i termini che secondo quanto previsto dal Ministero con la nota n. 5941/2022, Odv, Aps e Onlus dovranno osservare al fine di procedere al deposito dei bilanci relativi al periodo d'imposta 2021 e redatti secondo i nuovi schemi.

I termini del deposito del bilancio 2021

Odv e Aps	Per le Odv e le Aps il deposito del bilancio 2021 dovrà avvenire <u>entro 90 giorni conteggiati a partire dalla data di iscrizione al Runts</u> (data che verrà ragionevolmente comunicata con decreto).
Onlus	Per le Onlus – in conseguenza delle particolari regole di iscrizione nel Runts delineate nell'articolo 34 del D.M. 106/2020 (Regolamento di funzionamento del Runts) - qualora il bilancio 2021 non rientri tra quelli allegati alla domanda di iscrizione presentata entro il corrente anno (nel qual caso la pubblicazione sarà effettuata direttamente dall'ufficio), il deposito dovrà essere effettuato <u>entro 90 giorni conteggiati a partire dalla data di iscrizione al Runts</u> (data che verrà ragionevolmente comunicata con decreto).

DAL 1° MAGGIO 2022 OPERATIVA L'INDENNITÀ STRAORDINARIA DI CONTINUITÀ REDDITUALE E OPERATIVA (ISCRO)

La Legge di Bilancio per il 2021 ha introdotto un'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa, c.d. Iscro, in via sperimentale per il triennio 2021-2023, a favore dei soggetti iscritti alla Gestione separata Inps esercenti attività di lavoro autonomo che ne presentino apposita domanda all'Inps.

Recentemente l'Istituto **con messaggio n. 1569 del 7 aprile 2022**, ha comunicato che la domanda dell'indennità per il 2022 potrà essere presentata dal 1° maggio al 31 ottobre 2022.

L'Isco verrà erogata nella misura del 25%, su base semestrale, dell'ultimo reddito da lavoro autonomo certificato dall'Agenzia delle Entrate e già trasmesso da quest'ultima all'Inps alla data di presentazione della domanda.

L'accesso alla indennità di continuità reddituale è ammesso una sola volta nel triennio 2021-2023, ne sono quindi esclusi i soggetti che avessero beneficiato del contributo nel 2021.

Requisiti per l'accesso

Per poter accedere alla agevolazione i soggetti interessati devono essere iscritti alla gestione separata Inps ed esercitare abitualmente una attività di lavoro autonomo.

È inoltre necessario che i lavoratori:

- a) non siano titolari di trattamento pensionistico diretto (ivi compresa l'Ape sociale) e non essere assicurati presso altre forme previdenziali obbligatorie (cumulabile con l'assegno ordinario di invalidità);
- b) non siano beneficiari di reddito di cittadinanza;
- c) abbiano prodotto un reddito di lavoro autonomo, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, inferiore al 50% della media dei redditi da lavoro autonomo conseguiti nei 3 anni anteriori all'anno precedente alla presentazione della domanda;
- d) abbiano dichiarato, nell'anno precedente alla presentazione della domanda, un reddito non superiore a 8.299,76 euro per il 2022;
- e) siano in regola con la contribuzione previdenziale obbligatoria;
- f) siano titolari di partita Iva attiva da almeno 4 anni, alla data di presentazione della domanda, per l'attività che ha dato titolo all'iscrizione alla gestione previdenziale in corso.



Il reddito di riferimento da considerare è quello della sola attività di lavoro autonomo di cui all'articolo 53, comma 1, Tuir.

Importo del contributo

Per il 2022, l'importo mensile di Iscro non può essere inferiore a 254,75 euro e superiore a 815,20 euro, per 6 mensilità che decorrono dal primo giorno successivo alla data di presentazione della domanda.

Qualora dal calcolo dovesse risultare una misura della prestazione di importo inferiore a 254,75 euro ovvero superiore a 815,20 euro, l'indennità è erogata in misura pari rispettivamente a 254,75 euro mensili e a 815,20 euro mensili.

Esempio

Reddito annuo dichiarato	Isidro 2022 richiedibile
7.000 euro	50% del reddito 3.500 euro 25% di 3.500 euro Misura dell'aiuto euro 875 Misura erogata 815,20

Il contributo non potrà essere richiesto in assenza di reddito dichiarato negli ultimi quattro anni precedenti all'anno di presentazione della domanda e non concorre alla formazione del reddito.

Presentazione della domanda

La domanda può essere presentata dal 1° maggio 2022 tramite il servizio online rilasciato dall'Inps a decorrere dalla stessa data. Il servizio rimarrà attivo fino al 31 ottobre 2022, termine ultimo per la presentazione della domanda di Isidro per l'anno 2022.

Le credenziali di accesso al servizio *web* sono:

- lo Spid di livello 2 o superiore,
- la Carta di identità elettronica 3.0 (Cie)
- la Carta nazionale dei servizi (Cns).

In alternativa, è possibile rivolgersi al *contact center* integrato.

PUBBLICATO IL PROVVEDIMENTO PER L'AUTODICHIARAZIONE DEGLI AIUTI DI STATO PERCEPITI LEGATI ALL'EPIDEMIA COVID-19

Con il **provvedimento n. 143438 del 27 aprile 2022** l'Agenzia delle entrate ha approvato il modello e le istruzioni dell'autodichiarazione da rilasciare ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000, nella quale attestare che l'importo complessivo degli aiuti di stato fruiti non supera i massimali di cui alla sezione 3.1 ovvero alla sezione 3.12 della Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 *final*.

Il provvedimento fa seguito all'obbligo introdotto dall'articolo 3 del decreto del Mef datato 11 dicembre 2021.

Gli operatori economici devono presentare entro prossimo 30 giugno 2022 l'autodichiarazione in modalità telematica all'Agenzia delle entrate, direttamente oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni di cui all'articolo 3, comma 3, D.P.R.322/1998.

Il modello approvato e le istruzioni per la compilazione

La dichiarazione deve essere presentata dagli operatori economici che hanno beneficiato delle misure di aiuto riconducibili alle seguenti disposizioni normative:

- articoli 24, 25, 28, 120, 129-*bis* e 177, D.L. 34/2020;
- articolo 78, commi 1 e 3, D.L. 104/2020;
- articoli 1, 1-*bis*, 1-*ter*, 8, 8-*bis* e 9-*bis*, D.L. 137/2020;
- articolo 2, D.L. 172/2020;
- articolo 1, commi 599 e 602, L. 178/2020;
- articoli 1, commi da 1 a 9, 1-*ter*, 5, 6, commi 5-6 e 6-*sexies*, D.L. 41/2021;
- articoli 1 e 4, D.L. 73/2021.

Casi di esonero

In ogni caso, le istruzioni specificano chiaramente in quale casistica debba essere presentata l'autodichiarazione: qualora il beneficiario abbia presentato una dichiarazione sostitutiva per l'accesso agli aiuti di cui sopra e non abbia successivamente fruito di ulteriori aiuti, l'autodichiarazione non è obbligatoria.

I contribuenti che si avvalgono della definizione agevolata di cui all'articolo 5, comma da 1 a 9, D.L. 41/2021 possono presentare l'autodichiarazione entro il più ampio termine di 60 giorni dal pagamento delle somme dovute o della prima rata, se il termine è successivo al 30 giugno 2022 (in questo caso dovranno essere presentate due autodichiarazioni).

Con il modello di autodichiarazione, è possibile anche restituire gli aiuti di stato percepiti in misura superiore ai massimali previsti.

Il provvedimento, il modello, le istruzioni e le specifiche tecniche sono disponibili al *link*:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/provvedimenti-del-27-aprile-2022>.

IL REGIME PREMIALE AI FINI ISA

Anche per il periodo d'imposta 2021 occorrerà allegare ai modelli dichiarativi gli Isa (indicatori sintetici di affidabilità fiscale), strumenti valutazione di performance fiscale del contribuente che hanno sostituito gli studi di settore.

Dall'elaborazione dei dati inseriti (e di quelli precalcolati dall'Agenzia delle entrate), non scaturisce una soglia di ricavi o compensi che individuano la congruità del soggetto, ma viene invece fornito un "voto", compreso tra 1 e 10, che indica l'affidabilità del contribuente; ovviamente più il risultato è elevato più il contribuente risulta essere affidabile.

Tale voto è connesso ad una maggiore o minore probabilità di subire una verifica fiscale, ma anche al riconoscimento di benefici premiali che possono essere riconosciuti a seconda del risultato ottenuto dal contribuente.

Con **provvedimento n. 143350 del 27 aprile 2022** l'Agenzia delle entrate disciplina, per il periodo d'imposta 2021, le condizioni in presenza delle quali si rendono applicabili i benefici in argomento.

Il regime premiale

Diversamente dagli studi di settore (disciplina che ha preceduto gli Isa), ove l'obiettivo finale era la determinazione di un ricavo/compenso congruo (unitamente ad aspetti di coerenza), gli Isa generano un voto, come una sorta di pagella scolastica. A ciascun voto è associata una conseguenza, positiva o negativa.

Il voto sarà espresso in una scala da 1 a 10:

- con un voto fino a 6, la posizione non sarà giudicata sufficiente, con possibile inserimento nelle liste dei contribuenti da sottoporre a controllo;
- con un voto compreso tra 6,01 e 7,99 al contribuente dovrebbe corrispondere ad una sorta di neutralità fiscale;
- dal voto 8 in su, il sistema apprezza la condizione del contribuente e gli offre dei benefici premiali che rappresentano un premio, talvolta anche interessante.

Il recente provvedimento elabora il riconoscimento di benefici premiali al contribuente secondo un duplice schema: i benefici sono infatti concessi sia con voti pari o superiori a 8 nel periodo d'imposta 2021 ma anche nel caso di voti pari o superiori a 8,5 facendo riferimento alla media del biennio 2020-2021.

Quindi, in quest'ultimo caso, se il contribuente avesse ottenuto un ottimo risultato sul 2020, tale risultato potrebbe aiutarlo ad ottenere i benefici premiali in relazione all'annualità 2021.

Si riporta di seguito una tabella riepilogativa per il riconoscimento dei benefici premiali che evidenzia, per ciascuna tipologia, sia il risultato richiesto verificando il solo periodo d'imposta 2021, sia il risultato richiesto facendo riferimento alla media 2020-2021.

Effetti connessi alla posizione del contribuente	Voto specifico 2021	Voto medio 2020-2021
Possibilità di compensare il credito imposte dirette e Irap relativi al periodo d'imposta 2021, sino a 20.000 euro, senza visto di conformità	8	8,5
Possibilità di compensare il credito Iva relativo al periodo d'imposta 2022, ovvero quello trimestrale dei modelli TR presentati nel 2023, sino a 50.000 euro senza visto di conformità	8	8,5
Possibilità di richiedere a rimborso il credito Iva relativo al periodo d'imposta 2021, ovvero quello trimestrale dei modelli TR presentati nel 2022, senza visto di conformità o polizza fideiussoria sino a 50.000 euro	8	8,5
Accorciamento di 1 anno dei termini di controllo	8	(*)
Esclusione da accertamenti analitico induttivi	8,5	9
Esclusione dal regime delle società di comodo	9	9
Franchigia da accertamento sintetico da redditometro, a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato	9	9
(*) Il beneficio consistente nella riduzione di un anno i termini di accertamento non spetta nel caso di raggiungimento della soglia nel biennio 2020-2021 ma rimane ancorato al solo dato verificato sull'anno 2021.		

Si deve ricordare che il voto automatico ottenuto dalla procedura può essere migliorato dal contribuente, anche al fine di accedere al regime premiale; in tal senso, è necessario aggiungere ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, ovviamente rilevanti per la determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'Irap e dell'Iva.

La dichiarazione dei maggiori importi non comporta l'applicazione di sanzioni e interessi a condizione che il versamento delle relative imposte sia effettuato entro il termine e con le modalità previsti per il versamento a saldo delle imposte sui redditi, con facoltà di effettuare il pagamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte.

In merito alla possibilità di fruire dei descritti benefici premiali, l'Agenzia delle entrate, nelle **circolari n. 20/E/2019 e n. 16/E/2020** ha precisato che i benefici stessi spettano a condizione che i dati comunicati siano corretti (e come tali fedeli) e completi.

Ciò sta a significare che se, in un secondo momento (in sede di controllo), viene accertato che i dati comunicati non sono corretti, con conseguente riduzione del livello di affidabilità fiscale del contribuente (ad esempio al di sotto dell'8), l'eventuale compensazione del credito Iva diviene indebita. Tale circostanza comporta il recupero del credito indebitamente compensato oltre alla sanzione del 30%.

Si ricorda, infine, che con la risposta a interpello n. 31/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che il livello di affidabilità fiscale rilevante è quello che deriva non solo dalla dichiarazione presentata nei termini ordinari, bensì anche da quella tardiva (presentata entro i 90 giorni dalla scadenza).

Nella **circolare n. 6/E/2021** l'Agenzia delle entrate ha affermato che, qualora il contribuente sia interessato da una causa di esclusione dall'applicazione degli Isa, egli non potrà accedere ai

benefici premiali per tale annualità; secondo l'Agenzia non è neppure possibile disapplicare spontaneamente le cause di esclusione al fine di accedere ai benefici premiali.

VEICOLI IN USO AI DIPENDENTI E AGLI AMMINISTRATORI

La concessione in uso di veicoli aziendali ai collaboratori dell'impresa (intesi in senso ampio, come dipendenti e/o collaboratori) è fenomeno diffuso nella pratica quotidiana e, per conseguenza, deve essere attentamente gestito per le numerose ricadute contabili e fiscali che può determinare.

Al fine di comprendere una distinzione basilare, appare indispensabile chiarire che l'uso del veicolo può essere:

- **esclusivamente aziendale.** Si verifica qualora l'utilizzo del veicolo sia esclusivamente finalizzato al compimento di missioni aziendali, senza poter essere utilizzato per finalità private (anche minimali) del soggetto. Pertanto, il veicolo dovrà essere lasciato in azienda al termine della giornata lavorativa e non potrà essere utilizzato, ad esempio, per recarsi al domicilio dell'utilizzatore. Mancando qualsiasi utilità privata, non si produce alcun *benefit*.
- **promiscuo (aziendale e privato).** Si concede l'uso del mezzo non solo per le finalità aziendali, bensì anche per quelle private. Ne consegue, ad esempio, che l'utilizzatore potrà servirsi del mezzo non solo per il tragitto casa – lavoro, bensì anche per la gita domenicale e per le vacanze estive. Esiste dunque una parziale utilità privata (*benefit*), determinata in misura convenzionale secondo le tariffe Aci;
- **esclusivamente privato.** Il veicolo rappresenta esclusivamente un *benefit*, nel senso che non serve per lo svolgimento dell'attività lavorativa e, per conseguenza, sostituisce in toto una parte della retribuzione. Il valore di tale attribuzione è determinato sulla base del valore normale.

Auto per utilizzo esclusivamente aziendale

Non ci si deve soffermare in modo particolare su tale casistica, in quanto va gestita con le usuali regole tributarie.

In definitiva:

- il costo di acquisto rileva nella misura massima consentita dalla norma, quindi 18.076 euro;
- il costo di acquisto e di impegno si deduce nella misura indicata dall'articolo 164, Tuir (normalmente 20%);
- l'Iva risulta detraibile nella misura del 40%.

I costi andranno contabilmente imputati secondo la loro natura, pertanto (ad esempio):

- i carburanti tra i costi di acquisto di beni (voce B6);
- le manutenzioni e le assicurazioni tra le spese per servizi (voce B7).

Appare opportuno che, al fine di prevenire contestazioni in merito ad eventuali violazioni al codice della strada, sia tenuto un registro sul quale annotare i dati del soggetto che utilizza il mezzo in un determinato giorno, affinché il medesimo si renda "custode" dello stesso e si assuma la responsabilità di eventuali infrazioni.

Auto per uso promiscuo aziendale e privato

La casistica è quella che consente il maggiore vantaggio fiscale e, per conseguenza, richiede alcune cautele che sarà bene rispettare:

- l'uso aziendale del veicolo dovrà essere compatibile con le mansioni del dipendente;

- l'assegnazione dovrà risultare dal contratto di lavoro, piuttosto che da apposita documentazione che dovrà essere conservata sia in azienda che assieme ai documenti del veicolo, al fine di giustificare che il conducente sia soggetto differente rispetto al proprietario risultante dal libretto di circolazione;
- l'assegnazione dovrà coprire la maggior parte del periodo di imposta. Nel caso di acquisto del veicolo in corso d'anno, la verifica è operata sul periodo di detenzione. Analogo beneficio si ottiene qualora il medesimo veicolo sia concesso in uso promiscuo a diversi dipendenti "a staffetta" nel corso del periodo di imposta, come potrebbe accadere nel caso di licenziamento del soggetto Tizio, sostituito dal soggetto Caio.

L'attuale normativa fiscale permette di considerare il valore del *benefit* in misura forfettaria, differenziando due regimi che hanno la finalità di indirizzare le aziende verso l'utilizzo di veicoli poco inquinanti. Infatti:

- 1) per gli autoveicoli concessi in uso promiscuo al dipendente con contratti di assegnazione stipulati fino al 30 giugno 2020, il *fringe benefit* si quantifica in misura pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri (a prescindere dalla effettiva percorrenza) calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'Acì, al netto delle somme eventualmente trattenute o corrisposte dal dipendente;
- 2) per i veicoli immatricolati dal 1° luglio 2020 ed assegnati in uso promiscuo con contratti dal 1° luglio 2020, la percentuale per la determinazione del *fringe benefit* è differenziata in connessione con la tipologia del mezzo come oltre precisato;
- 3) per i veicoli immatricolati entro il 30 giugno 2020 ed assegnati in uso promiscuo con contratti dal 1° luglio 2020, il *fringe benefit* non può essere determinato con modalità esclusivamente forfettarie, bensì dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorporando quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro (in tal senso, risoluzione n. 46/E/2020).

Dunque, va precisato che:

- per le assegnazioni realizzate sino al 30 giugno 2020 valgono le regole "canoniche" che quantificano il *benefit* in misura fissa pari al 30% della tariffa;
- per le assegnazioni poste in essere dal 1° luglio 2020, invece, la percentuale varia ma solamente nel caso in cui il veicolo oggetto di assegnazione sia anch'esso immatricolato da tale data;
- la norma "*nuova*" ha previsto anche una differenziazione delle percentuali tra l'anno 2020 e le annualità successive.

EMISSIONE DI CO2 DEL VEICOLO	% DI PERCORRENZA PRIVATA	
	ANNO 2020	DAL 2021
Fino a 60 g/Km	25%	25%
Da 61 a 160 g/Km	30%	30%
Da 161 a 190 g/Km	40%	50%
Oltre 190 g/Km	50%	60%

Per individuare la tipologia di veicolo e l'ammontare del *benefit* "*variabile*" (oltre al dato della immatricolazione che, negli esempi che seguono non viene considerato per semplicità

espositiva) è necessario verificare il libretto di circolazione del mezzo e, in particolare, la voce “V.7” nel riquadro 2, come si vede dagli esempi che seguono (la ricorrenza più tipica è quella che conserva la misura del 30%, mentre le auto di una certa cilindrata e potenza – non elettriche – salgono nella misura):

Veicolo con emissioni tra 161 e 190	Veicolo con emissioni tra 61 e 160
(K) e1*2007/46*1751*04 (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) 2300 (O.2) (P.1) 2995,00 (P.2) 250,00 (P.3) IBRIDO (P.5) CZS (Q) (S.1) 5 (S.2) (U.1) 72 (U.2) 3750 (V.1) (V.2) (V.3) 0,0335 (V.5) 0,000440 (V.6) (V.7) 182,0 (V.9) REG 2017/1221 IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE	(K) e1*2007/46*0284*18 (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) 2200 (O.2) (P.1) 2367,00 (P.2) 193,00 (P.3) GASOL (P.5) CTB (Q) (S.1) 5 (S.2) (U.1) 57 (U.2) 2375 (V.1) (V.2) (V.3) 0,0461 (V.5) 0,000640 (V.6) 0,50 (V.7) 155,0 (V.9) 136/2014 IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE
Veicolo con emissioni tra 61 e 160	Veicolo con emissioni tra 61 e 160
(K) OEWAU01EST03C (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) (O.2) (P.1) 1422 (P.2) 55,00 (P.3) GASOL (P.5) AMF (Q) (S.1) 4 (S.2) (U.1) 85 (U.2) 3000 (V.1) (V.2) (V.3) (V.5) (V.7) 116,0 (V.9) 1999/102/CE IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE	(K) e1*2007/46*0627*11 (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) 1500 (O.2) (P.1) 1598,00 (P.2) 081,00 (P.3) GASOL (P.5) CXX (Q) (S.1) 5 (S.2) (U.1) 69 (U.2) 2375 (V.1) (V.2) (V.3) 0,0692 (V.5) (V.6) 0,10 (V.7) 106,0 (V.9) 136/2014

In particolare, la lettera “V” è dedicata alle emissioni dei gas di scarico, ove “V.3” si riferisce agli ossidi di azoto, “V.5” al particolato, “V.7” al CO₂, “V.8” al consumo medio di carburante nei test su ciclo misto o combinato espresso in litri per 100 Km, “V.9” alla classe ambientale di omologazione CE.

In merito al “*passaggio di regole*” e alla data spartiacque del 30 giugno 2020, segnaliamo che per assegnazione di auto non si intende solo il primo atto, ma anche – ad esempio – l’attribuzione di un nuovo veicolo.

Così, nel caso di dipendente che da sempre aveva l’auto aziendale e ne ricevesse una di nuova immatricolazione dal 1° luglio 2020, si dovranno applicare le nuove regole.

Sempre in tema fiscale, nel caso in cui l’assegnazione avvenga in corso d’anno, il valore del *benefit* va proporzionato al minor periodo di utilizzo.

In tale casistica:

- il costo di acquisto rileva (ai fini degli ammortamenti) nella misura effettiva sostenuta, senza alcun tetto massimo;
- il costo di acquisto e di impiego si deduce nella misura del 70%;
- l'Iva risulta detraibile nella misura del 40%. Nel solo caso in cui, per accordo tra azienda e dipendente, il valore del beneficio non sia considerato come una componente della busta paga, bensì sia direttamente pagato dal dipendente a fronte dell'emissione di regolare fattura da parte del concedente, l'Iva potrà essere integralmente detratta se il riaddebito risulta congruo.

I costi andranno contabilmente imputati secondo la loro natura, pertanto (ad esempio):

- i carburanti tra i costi di acquisto di beni (voce B6);
- le manutenzioni e le assicurazioni tra le spese per servizi (voce B7).

Ne consegue che, ove i costi del veicolo fossero pari a 12.000 euro, la quota deducibile risulterà pari a 8.400 euro, mentre l'eccedenza dovrà essere fatta oggetto di una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi.

Il valore del *benefit* nella busta paga del dipendente risulta esclusivamente figurativo, al fine di essere assoggettato a ritenuta e contributi, in ciascun periodo di paga; non si determina, in sostanza, alcuna duplicazione dei costi.

Nel caso in cui il dipendente pagasse di tasca propria l'intero valore del *benefit*, ovvero una parte di esso, accade che:

- il corrispettivo andrà assoggettato a Iva, con emissione di regolare fattura (si tenga conto che le Tariffe Aci si intendono Iva compresa e, pertanto, si dovrà operare lo scorporo);
- il *benefit* del cedolino paga andrà ridotto della quota pagata, fino ad essere azzerato nel caso di integrale rimborso;
- il ricavo prodotto dalla società, per effetto del riaddebito, risulta totalmente imponibile. A parziale calmiera, come già affermato, si rammenta che l'Iva gravante sui costi del veicolo (acquisto e impiego) diviene integralmente detraibile.

Si precisa che, in tale situazione, si possono presentare alcune problematiche in relazione ai costi di impiego non ricompresi nell'elaborazione delle Tariffe Aci e non direttamente connesse a trasferte di lavoro.

Per esempio, se il dipendente utilizza il Telepass aziendale per le vacanze estive, il costo dei pedaggi rappresenterebbe un vero e proprio *benefit* aggiuntivo da considerare come remunerazione figurativa. Per evitare tali problematiche, viene spesso imposto il divieto di utilizzo del Telepass per viaggi privati.

Diversamente, il costo del deprezzamento del veicolo, piuttosto che quello del carburante, risulta ricompreso nei costi considerati dall'Aci e, per conseguenza, rientrano nella forfetizzazione proposta dal lavoratore.

Auto per uso esclusivamente privato

L'ipotesi non appare frequente nella pratica. Tuttavia, va inquadrata nell'ambito di una vera e propria maggiorazione della retribuzione in natura.

Mancando, tuttavia, un collegamento con le mansioni aziendali, il *benefit* andrà conteggiato sulla base del valore normale; si dovrà cioè fare riferimento alla tariffa di noleggio annua di un veicolo simile, proporzionando il valore all'eventuale minor periodo di utilizzo.

Non mutano le regole di deduzione in capo all'azienda, che patirà il tetto massimo di rilevanza del costo e la falcidia delle spese di impiego e ammortamento alla misura del 20%.

Auto data in uso al collaboratore/amministratore

Nonostante il reddito prodotto dal collaboratore venga tassato in modo analogo da quello prodotto dal dipendente, l'Agenzia delle entrate differenzia le regole di gestione dei veicoli assegnati a tali soggetti. Esistono divergenze, inoltre, anche nelle modalità di assegnazione del mezzo.

Ci concentriamo sul caso del veicolo concesso anche per finalità personali e non solo per uso aziendale, che appare quello più diffuso nella pratica.

In merito alle modalità di assegnazione, possiamo rammentare che il *benefit* per l'uso promiscuo del veicolo rientra nel compenso (sia pure in natura) dell'amministratore; pertanto, vi dovrà essere un'apposita assemblea nella quale sia previsto il compenso e la sua modalità di erogazione (con l'indicazione del veicolo concesso). Si ricorda che l'amministrazione finanziaria (con appoggio della Cassazione) ritiene che l'assenza dell'assemblea che determina il compenso comporti l'indeducibilità dello stesso.

A titolo di precisazione, si ricorda che, nel caso in cui l'unica remunerazione dell'amministratore sia l'uso promiscuo del veicolo, ogni mese dovrà comunque essere prodotto il cedolino, al fine di regolare le ritenute fiscali ed i contributi versati alla Gestione separata.

Sul versante fiscale, inoltre, la società:

- individua gli interi costi riferibili al veicolo;
- considera deducibile una quota di tali costi, sino a concorrenza del *benefit* tassato in capo all'amministratore;
- considera deducibile l'eccedenza con gli usuali limiti dell'articolo 164, Tuir (quindi con il tetto massimo sul costo di acquisto e con la percentuale del 20%).

Ai fini Iva, le spese di acquisto e gestione del veicolo consentono la detrazione nei limiti del 40%, senza che possa essere applicato il differente meccanismo esplicitato per il caso dei dipendenti, come confermato dalla DRE Lombardia in un apposito interpello dell'anno 2014.

A livello contabile, l'imputazione dei costi avviene sempre seguendo la natura del costo.

PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 MAGGIO AL 15 GIUGNO 2022

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 maggio al 15 giugno 2022, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che tutti gli adempimenti sono stati inseriti, prudenzialmente, con le loro scadenze naturali, nonostante nella maggior parte dei casi, i versamenti che cadono di sabato e nei giorni festivi si intendono prorogati al primo giorno feriale successivo.

In primo piano vengono illustrate le principali scadenze o termini oggetto di provvedimenti straordinari, mentre di seguito si riportano le scadenze mensili, trimestrali o annuali a regime.

SCADENZE FISSE

**16
maggio**

Versamenti Iva mensili e trimestrali

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di aprile. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente. Scade anche il termine di versamento dell'Iva a debito riferita al primo trimestre 2022 per i contribuenti Iva trimestrali.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di aprile, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento dei contributi Inail

Scade oggi il termine per il versamento della seconda rata del premio Inail per la quota di regolazione del 2021 e la quota di acconto del 2022.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

	Versamento ritenute da parte condomini Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi. Inps – contributi dovuti da artigiani e commercianti Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento dei contributi fissi relativi al primo trimestre 2022. ACCISE – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.
20 maggio	Enasarco: versamento contributi Scade il termine per il versamento dei contributi dovuti dalla casa mandante per il primo trimestre 2022.
25 maggio	Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.
31 maggio	Comunicazione telematica liquidazioni periodica Iva Scade oggi il termine per la presentazione telematica della LIPE relativa al primo trimestre 2022, sia per i contribuenti mensili sia per i contribuenti trimestrali. Presentazione elenchi Intra 12 mensili Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di marzo. Presentazione del modello Uniemens Individuale Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di aprile. Imposta di bollo Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo complessivamente di importo superiore a euro 250 relativa alle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre 2022 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di euro 2.

15 giugno	Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro. Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente. Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.
-----------------------------	---

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento.

CLA Partners