

LA LETTRE FISCALE

CIRCOLARE
INFORMATIVA

Notiziario mensile

Settembre 2022

NEWS

FISCO

PRECOMPILATA: ULTIME SETTIMANE PER GLI INVII

Scade il prossimo 30 settembre il termine per trasmettere all'Agenzia delle Entrate il modello 730/2022. Meno di tre settimane, quindi, per consultare la dichiarazione predisposta dal Fisco, modificarla o accettarla così com'è ed inviarla. Sempre più vicina la scadenza entro cui inviare il **730 precompilato**: il tempo a disposizione è sino al prossimo **30 settembre**. A ricordare l'avvicinarsi dell'appuntamento è una nota dell'Agenzia delle Entrate che riassume gli step per l'invio e gli strumenti a disposizione di contribuenti ed intermediari.

Come procedere all'invio

Ai fini della trasmissione occorre **visualizzare** la dichiarazione precompilata accedendo alla propria area riservata sul sito www.agenziaentrate.gov.it con le credenziali SPID, CIE o CNS. A seguito della consultazione, il contribuente potrà **modificare** od **accettare** la dichiarazione così com'è e premere il tasto "invio". Coloro che, nei mesi scorsi, hanno già visualizzato ed eventualmente integrato il modello lo troveranno salvato nella propria area riservata.

La dichiarazione accettata senza modifiche, infatti, **esclude i controlli** sulle spese che danno diritto a bonus fiscali, ma anche in caso di modifica basterà conservare solo i documenti relativi alla parte variata.

Come anticipato, per inviare il 730 c'è tempo fino a venerdì 30 settembre, mentre per il modello **Redditi web** la scadenza è fissata al **30 novembre 2022**.

Come delegare una persona di fiducia

Da quest'anno, inoltre, chi ha difficoltà ad accedere in prima persona al servizio online può "autorizzare" un **familiare** o un'altra **persona di fiducia** ad operare per proprio conto nell'area riservata del sito dell'Agenzia e non perdere così i vantaggi della Precompilata. Al soggetto delegato verrà affidata la gestione della propria dichiarazione compilando un apposito **modello** disponibile sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Se la **procura** è conferita al coniuge o ad un parente (o affine) entro il quarto grado, il contribuente (rappresentato) può inviare il modello anche online, tramite i servizi telematici, o via PEC; se invece è conferita ad un'altra persona di fiducia, occorre conferire la procura presso un ufficio. In tutti quei casi in cui, a causa di patologie, la persona rappresentata

non può recarsi in Agenzia, la procura può essere presentata direttamente dal rappresentante, insieme ad un'attestazione del medico di base del rappresentato.

Dove e come ricevere assistenza per l'invio

A supporto dei contribuenti che devono procedere alla trasmissione del 730 precompilato sono a disposizione i seguenti strumenti diffusi dall'Agenzia delle Entrate:

- un video-tutorial online sul canale YouTube istituzionale dell'Agenzia che illustra i passi fondamentali per l'invio;
- la guida “L'accesso ai servizi online per rappresentanti e persone di fiducia”, che spiega le regole per estendere l'accesso alla propria dichiarazione e agli altri servizi fiscali online a un familiare o a una persona di fiducia;
- il sito internet "Info 730" interamente dedicato all'assistenza con tutte le informazioni utili ed una specifica sezione dedicata alle domande frequenti (FAQ), in cui i cittadini possono trovare risposte ai loro dubbi.

COME COMUNICARE I BONUS EDILIZI CON SAL PARI O SUPERIORE A 10

Il CNDCEC comunica che sono pervenute alcune segnalazioni in merito allo scarto delle comunicazioni per l'opzione cessione del credito o sconto in fattura relative ai bonus edilizi, nel caso in cui il SAL indicato sia il decimo o successivo (Informativa CNDCEC 13 settembre 2022 n. 84).

A seguito di alcune segnalazioni in merito allo **scarto delle comunicazioni per l'opzione cessione del credito o sconto in fattura** relative ai bonus edilizi, nel caso in cui lo **stato di avanzamento dei lavori (SAL)** indicato sia il decimo o successivo, il Presidente del CNDCEC, **Elbano de Nuccio**, comunica, con l'**Informativa** del 13 settembre 2022 n. 84, che il Consigliere Tesoriere delegato all'Area Fiscalità, **Salvatore Regalbuto**, si è interessato della questione con i competenti Uffici dell'**Agenzia delle Entrate**.

All'esito di tale interlocuzione, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, sul proprio sito, una specifica **FAQ** datata 12 settembre 2022.

Nel dettaglio, è stato chiesto all'Agenzia delle Entrate quale valore indicare nel campo “Stato di avanzamento dei lavori” (SAL) del **quadro A** del modello, in caso di comunicazione dell'opzione per la **prima cessione del credito** o per lo sconto in fattura, relativamente al **decimo stato** di avanzamento dei lavori (SAL).

L'Agenzia delle Entrate ricorda che l'art. 121 c. 1-bis DL 34/2020 (c.d. **decreto Rilancio**), prevede che l'opzione per la prima cessione del credito o per lo sconto in fattura possa essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori. Per gli interventi relativi al **Superbonus** (di cui all'art. 119 DL 34/2020, c.d. decreto Rilancio) gli stati di avanzamento dei lavori non possono essere più di due.

A tale proposito, l'Agenzia delle Entrate fa presente che nel **modello di comunicazione** dell'opzione, in particolare nel campo in cui riportare il numero di stati di avanzamento dei lavori, all'attualità è possibile per **motivi tecnici** indicare solo valori da 1 a 9. Pertanto, nel caso in cui fosse necessario indicare **valori maggiori di 9**, fino all'adeguamento delle

specifiche tecniche di **trasmissione della comunicazione**, nel suddetto campo occorrerà indicare sempre il **valore 9**.

CREDITO AUTOTRASPORTATORI: ECCO COME FUNZIONA IL NUOVO PORTALE DELLE DOGANE

Dal 12 settembre è operativa la nuova piattaforma ADM che consente di richiedere il credito d'imposta pari al 28% della spesa sostenuta nel primo trimestre 2022 per l'acquisto del gasolio impiegato dagli autotrasportatori di veicoli di categoria euro 5 o superiore.

In chiaro il meccanismo di funzionamento del **nuovo portale** rilasciato dall'Agenzia delle Dogane per richiedere il contributo straordinario riconosciuto sotto forma di **credito di imposta** agli **autotrasportatori** (art. 3 DL 50/2022). La piattaforma informatica, presentata nei giorni scorsi dalle Dogane, sarà fruibile per un periodo pari a **30 giorni** decorrenti dal 12 settembre. Ecco come funziona ed in cosa consiste il credito.

Credito d'imposta: caratteristiche ed importo

Il **contributo** è pari al **28%** della spesa sostenuta nel primo trimestre del 2022 per l'acquisto di gasolio al netto dell'IIVA nel limite di € 400.000,00. È riconosciuto alle aziende che si occupano di attività di **logistica e trasporto di merci** per conto di terzi e che utilizzano veicoli di massa totale pari o superiore a 7,5 tonnellate con motori diesel di categoria Euro 5 o superiore. La platea di operatori stimata è pari a circa 48.000 autotrasportatori. Il credito d'imposta è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

Piattaforma ADM: funzionamento

Il nuovo portale web, raggiungibile con accesso tramite le SPID/CNS/CIE, è costituito da due aree distinte:

- area gestione (**inserimento/eliminazione**) istanza;
- area riservata per la **consultazione** dello stato dell'istanza.

Durante il periodo di apertura della piattaforma è possibile:

- inserire un'istanza;
- inserire una nuova istanza sostitutiva della precedente;
- inserire una nuova istanza sostitutiva della precedente a seguito di un esito negativo.

Le istanze contengono gli **identificativi SDI** delle fatture di acquisto in Italia del gasolio relativamente al primo trimestre 2022.

Nel dettaglio, attraverso la procedura, l'operatore economico dovrà effettuare i seguenti **passaggi**:

- accedere alla piattaforma tramite SPID/CNS/CIE;
- svolgere le attività di autenticazione e autorizzazione;
- inserire l'istanza (unica per ciascuna azienda);

- selezionare il soggetto per cui si intende operare: sé stessi, ovvero aziende di cui si è titolari oppure aziende di cui si è rappresentante legale o incaricato.

Una volta inserita l'istanza, il **Ministero** delle Infrastrutture e della mobilità sostenibili effettua gli accertamenti e le verifiche:

- in caso di **esito positivo**, accoglie il provvedimento ed eroga i contributi;
- in caso di **esito negativo**, respinge il provvedimento.

Si ricorda che è possibile revocare il provvedimento anche dopo l'erogazione del contributo nel caso in cui vengano riscontrate gravi irregolarità nelle dichiarazioni dei soggetti beneficiari.

ELIMINAZIONE BARRIERE ARCHITETTONICHE: DETRAZIONE ANCHE ALLE IMPRESE?

La detrazione per interventi di eliminazione delle barriere architettoniche spetta al detentore dell'immobile a condizione che abbia sostenuto le spese e che l'immobile sia detenuto con contratto di locazione registrato al momento di avvio dei lavori o a quello di sostenimento delle spese, se antecedente l'avvio (Risp. AE 6 settembre 2022 n. 444).

L'**Agenzia delle Entrate** ha fornito alcuni chiarimenti in tema di detrazione per **interventi** di eliminazione delle barriere architettoniche effettuati da **imprese**.

Nel dettaglio, una società, proprietaria di tre immobili regolarmente concessi in locazione, classificati tra i **beni strumentali per natura**, riceve la richiesta da parte di alcuni **conduttori** di effettuare degli interventi rivolti all'eliminazione delle barriere architettoniche. A tale proposito, la società, evidenziando che la norma non individua i **soggetti beneficiari** e nell'individuare gli immobili che godono dell'**agevolazione** si limita a menzionare gli **edifici esistenti** senza ulteriori specificazioni, chiede all'Agenzia delle Entrate la possibilità di fruire della detrazione per interventi di eliminazione delle barriere architettoniche effettuati da imprese (di cui all'art. 119-ter DL 34/2020, c.d. decreto Rilancio).

L'Agenzia delle Entrate ricorda che la detrazione in questione spetta per le **spese documentate** sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al **superamento** ed all'**eliminazione di barriere architettoniche** in edifici già esistenti.

Inoltre, ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi devono rispettare i **requisiti** previsti dal DM 14 giugno 1989 n. 236, in tema di **prescrizioni tecniche** necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli **edifici privati** e di **edilizia residenziale pubblica sovvenzionata ed agevolata**, ai fini del superamento e dell'eliminazione delle barriere architettoniche.

Considerato che la norma in commento non pone alcun ulteriore vincolo di natura soggettiva od oggettiva al riconoscimento del beneficio, rispetto all'esistenza degli immobili oggetto di intervento, l'Agenzia delle Entrate precisa che l'**ambito applicativo** dell'agevolazione sia da intendersi in senso ampio, atteso che la norma intende favorire alcuni interventi funzionali ad abbattere le barriere architettoniche.

Ne consegue che, la detrazione in questione spetta ai **titolari di reddito d'impresa** che effettuano gli interventi su immobili da essi posseduti o detenuti, a prescindere dalla qualificazione di detti immobili come **strumentali, beni merce o patrimoniali**.

Nel caso di specie, la società riferisce all'Agenzia delle Entrate di essere proprietaria di immobili classificati come **strumentali per natura**, concessi in **locazione** e prospetta interventi di abbattimento barriere architettoniche da eseguire su tali immobili, sollevando dubbi interpretativi in merito ai requisiti soggettivi e oggettivi previsti ai fini della nuova detrazione 75%.

La società, nella misura in cui sostiene le spese per gli **interventi agevolabili** e se le spese stesse siano rimaste a proprio carico, può fruire della detrazione anche per gli interventi riguardanti **immobili posseduti da società** non utilizzati direttamente ma destinati alla locazione.

Infine, in analogia a quanto chiarito in riferimento alle altre agevolazioni previste per **interventi di recupero edilizio**, l'Agenzia delle Entrate precisa che la detrazione può spettare ai **detentori dell'immobile** a condizione che questi ultimi abbiano sostenuto le spese per tali interventi e che gli immobili in questione siano detenuti in base ad un contratto di locazione regolarmente registrato al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

Risp. AE 6 settembre 2022 n. 444

RIMBORSI DEL CONTRIBUENTE DECEDUTO: PRONTO IL MODELLO DI COMUNICAZIONE PER L'EREDÈ

L'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello di comunicazione relativo ai rimborsi intestati ad un contribuente deceduto da parte del chiamato all'eredità ed ha definito le relative modalità di trasmissione (Prov. AE 1° settembre 2022 n. 339178).

Secondo il **Decreto Semplificazioni**, i **rimborsi fiscali** di competenza dell'Agenzia delle Entrate spettanti ad un contribuente deceduto, sono erogati ai chiamati all'eredità indicati nella **dichiarazione di successione**, se l'**eredità** è devoluta per legge, per l'importo corrispondente alla rispettiva **quota ereditaria** (art. 5 DL 73/2022).

Tale norma introduce un automatismo nell'individuazione dei beneficiari dei rimborsi intestati ai soggetti deceduti, al fine di semplificare ed accelerare il relativo pagamento. Pertanto, in presenza di una dichiarazione di successione in cui l'**eredità** è **devoluta per legge**, l'Agenzia delle Entrate procede autonomamente ad individuare i soggetti a cui erogare i rimborsi; se la dichiarazione di successione non è presente (in quanto si è esonerati dalla presentazione), oppure se l'eredità non è devoluta per legge, i rimborsi sono erogati a seguito dell'attività degli uffici dell'Agenzia delle Entrate per la corretta individuazione dei beneficiari.

Con riferimento ai rimborsi per i quali è già in corso un'**attività istruttoria** da parte dell'Ufficio, per l'individuazione dei beneficiari si applica la procedura previgente.

La stessa disposizione prevede, inoltre, che i soggetti chiamati all'eredità, che non abbiano effettuato **espressa accettazione**, possono comunicare all'Agenzia delle Entrate che non intendono ricevere i rimborsi intestati al contribuente deceduto. Pertanto, l'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento 1° settembre 2022 n. 339178, ha approvato il **modello** da utilizzare per

comunicare alla stessa di non voler ricevere i rimborsi intestati al contribuente deceduto e ha definito le specifiche **modalità di trasmissione**.

Inoltre, la richiamata disposizione prevede che il chiamato all'eredità deve **restituire il rimborso già erogato** in suo favore, nel caso in cui non intendeva riceverlo ma non abbia inviato la comunicazione in oggetto. In proposito, si precisa che la **restituzione** dovrà avvenire con le modalità definite dalla Ris. AE 12 agosto 2011 n. 86/E.

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento in commento, precisa che la comunicazione deve contenere le seguenti **informazioni**:

- **codice fiscale del contribuente deceduto;**
- **codice fiscale del chiamato all'eredità;**
- **codice fiscale dell'eventuale rappresentante firmatario;**
- **la comunicazione di non voler ricevere i rimborsi** spettanti in qualità di chiamato all'eredità;
- **la revoca della comunicazione** inviata precedentemente.

Inoltre, la comunicazione:

- deve essere predisposta in **modalità elettronica** esclusivamente mediante un servizio web disponibile dal **17 ottobre 2022** sul sito dell'Agenzia delle Entrate;
- può essere **trasmessa** direttamente dal richiedente (chiamato all'eredità), dall'eventuale rappresentante del richiedente o tramite un incaricato autorizzato ad accedere all'area riservata del chiamato all'eredità.

A seguito della presentazione della comunicazione è rilasciata una **ricevuta** che ne attesta la sua acquisizione.

LE SANZIONI AMMINISTRATIVE TRIBUTARIE NON SI TRASMETTONO AGLI EREDI

Considerato che le sanzioni amministrative e tributarie hanno un carattere afflittivo ed una destinazione di carattere generale e non settoriale, le sanzioni delle cartelle esattoriali non sono trasmissibili agli eredi (Cass. 24 agosto 2022 n. 25315).

Con la sentenza del 24 agosto 2022 n. 25315, la **Corte di Cassazione** ha chiarito, con riferimento al diverso regime successorio delle **sanzioni civili** rispetto a quelle amministrative, che, mentre le sanzioni civili sono sanzioni aggiuntive, destinate a **risarcire il danno** ed a rafforzare l'obbligazione con funzione di deterrente per scoraggiare l'inadempimento, le **sanzioni amministrative** e quelle **tributarie** hanno un carattere afflittivo ed una destinazione di carattere generale e non settoriale, sicché rientra nella discrezionalità del legislatore stabilire, nei limiti della ragionevolezza, quando la violazione debba essere colpita da un tipo di sanzione piuttosto che da un altro.

A tale scelta si ricollega il regime applicabile, anche con riferimento alla **trasmissibilità agli eredi**, prevista solo per le sanzioni civili, quale principio generale in materia di **obbligazioni**, e non per le altre, per le quali opera il diverso principio dell'intrasmissibilità, quale corollario del carattere personale della responsabilità.

Nel caso di specie, alla contribuente veniva notificata una **cartella di pagamento** per presunti plurimi omessi o ritardati **versamenti dell'IRPEF** e proponeva ricorso per vizi afferenti alla notifica e la legittimità della pretesa. Nel giudizio così instaurato, si costituiva l'**Agenzia delle Entrate** che instava per il rigetto del ricorso.

La CTP accoglieva il ricorso per illegittimità della pretesa e nullità della cartella per intervenuto pagamento per essere stata fornita la prova della corresponsione di quanto preteso. Si rileva che, in data antecedente al deposito della sentenza di primo grado, decedeva la contribuente ed assumevano qualità di eredi i figli. Avverso la CTP, l'Agenzia delle Entrate proponeva appello e gli eredi si costituivano chiedendo il rigetto dello stesso. Successivamente, la CTR, in parziale accoglimento dell'appello, decideva la **riduzione delle violazioni** accertate di 1/3, comprese le sanzioni. La sentenza della CTR veniva impugnata dagli eredi e si costituiva in giudizio con controricorso Equitalia, chiedendo il rigetto del ricorso.

La Cassazione, con la sentenza in commento, precisa che le sanzioni delle cartelle esattoriali non si trasmettono agli eredi per via della loro natura personale ed afflittiva.

GREEN NEW DEAL: DOMANDE DAL 17 NOVEMBRE 2022

Al via il programma di investimenti del MISE per realizzare progetti di ricerca industriale, sviluppo sperimentale ed innovazione negli ambiti di intervento del “Green new deal italiano”. Fissati termini e modalità di presentazione delle domande di agevolazione.

Dalle ore 10 del **17 novembre 2022** si apre la finestra di presentazione delle **domande** di accesso alle agevolazioni finanziarie a sostegno dei progetti di ricerca, sviluppo e innovazione per la transizione ecologica e circolare negli ambiti del **Green New Deal** italiano, previste dal DM 1° dicembre 2021. A disposizione ci sono 750 milioni di euro.

Beneficiari

Tutte le imprese che svolgono attività industriali, agroindustriali, artigiane, di servizi all'industria e centri di ricerca, potranno richiedere **agevolazioni e contributi a fondo perduto** per realizzare nuovi processi produttivi, prodotti e servizi, o migliorare notevolmente quelli già esistenti, al fine di raggiungere gli **obiettivi** di:

- decarbonizzazione;
- economia circolare;
- riduzione dell'uso della plastica e sostituzione della plastica con materiali alternativi;
- rigenerazione urbana;
- turismo sostenibile;
- adattamento e mitigazione dei rischi sul territorio derivanti dal cambiamento climatico.

Progetti ammessi

I progetti devono:

- essere realizzati nell'ambito di una o più unità locali ubicate nel **territorio nazionale**;
- prevedere spese e costi ammissibili non inferiori a **3 milioni** e non superiori a 40 milioni di euro;

- avere una **durata** non inferiore a 12 mesi e non superiore a 36 mesi;
- essere avviati successivamente alla presentazione della domanda di agevolazioni.

Istanze

Le imprese, anche in forma congiunta tra loro, potranno presentare le domande esclusivamente **online** attraverso il sito <https://fondocrescitasostenibile.mcc.it>, dove sarà attivata una fase di **precompilazione** a partire dal prossimo **4 novembre**. Le istanze potranno essere presentate dalle ore 10.00 alle ore 18.00 di tutti i giorni lavorativi, dal lunedì al venerdì, a partire dal 17 novembre 2022. Le imprese accedono alle agevolazioni secondo due distinte **procedure**:

- **a sportello**, per i programmi di importo non inferiore a 3 milioni e non superiore a 10 milioni di euro, con un massimo di tre imprese partecipanti
- **negoziale**, per i programmi di importo superiore a 10 milioni e non superiore a 40 milioni di euro, con un massimo di cinque imprese partecipanti.

DM 1° dicembre 2021

CONFERMATI I DOCUMENTI PER PROVARE IL 30% DEI LAVORI PER LE UNIFAMILIARI

I contribuenti che intendono fruire della maxi-agevolazione sino a fine anno per le villette unifamiliari, dovranno realizzare il 30% dei lavori entro il 30 settembre 2022. Tutta la documentazione dovrà essere allegata alla dichiarazione del direttore dei lavori.

Edificio unifamiliare

Per **edificio unifamiliare** si intende un'unica unità immobiliare di proprietà esclusiva, funzionalmente indipendente, che disponga di uno o più accessi autonomi dall'esterno e destinato all'abitazione di un singolo nucleo familiare. Una unità immobiliare può ritenersi «funzionalmente indipendente» qualora sia dotata di installazioni o manufatti di qualunque genere, quali impianti per l'acqua, per il gas, per l'energia elettrica, per il riscaldamento di proprietà esclusiva. La presenza, inoltre, di un «accesso autonomo dall'esterno», presuppone, ad esempio, che «l'unità immobiliare disponga di un accesso indipendente non comune ad altre unità immobiliari chiuso da cancello o portone d'ingresso che consenta l'accesso dalla strada o da cortile o giardino di proprietà esclusiva». Le «unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari», alle quali la norma fa riferimento, vanno individuate verificando la contestuale sussistenza del requisito della «**indipendenza funzionale**» e dell'«accesso autonomo dall'esterno», a nulla rilevando, a tal fine, che l'edificio plurifamiliare di cui tali unità immobiliari fanno parte sia costituito o meno in condominio.

Interventi su edifici unifamiliari

Entrando nel dettaglio, nel caso di interventi realizzati dai soggetti beneficiari di cui all'art. 119 c. 9 lett. b) Decreto Rilancio (le persone fisiche per interventi su edifici unifamiliari), è previsto che “la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati ai sensi del presente articolo”.

Proroga scadenza Superbonus

Per meglio dire, l'art. 14 c. 1 lett. a) DL 50/2022 (a seguito della conversione) ha prorogato di tre mesi la realizzazione del 30% dei lavori effettuati sulle unità immobiliari dalle persone fisiche, soglia necessaria per avvalersi nel 2022 dell'applicazione della detrazione cd. Superbonus al 110%. La norma precisa, altresì, che il conteggio del 30% va riferito all'intervento nel suo complesso, comprensivo anche dei lavori non agevolati al 110%. Quindi, il superbonus 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 (anziché 30 giugno 2022, come previsto dalla Legge di Bilancio 2022) siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo. Si tratta in particolare dei lavori realizzati sostanzialmente per interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari situate all'interno di **edifici plurifamiliari** a condizione che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno.

Modalità di attestazione del 30% necessario alla proroga del superbonus

A questo proposito, la Commissione consuntiva istituita presso il Consiglio Superiore dei Lavori Pubblici (Quesito settembre 2022 n. 1), ha confermato che in accordo a quanto indicato Risp. AE 24 novembre 2021 n. 791 si potrà fare riferimento a tutte le lavorazioni e non solo a quelle oggetto di agevolazione. In particolare, la Commissione ha confermato che, ai fini dell'attestazione dei SAL (stato avanzamento lavori), il direttore dei lavori dovrà redigere una apposita dichiarazione basata su idonea **documentazione probatoria**. A questo proposito, potrà essere utilizzato:

- il libretto delle misure;
- lo stato d'avanzamento lavori;
- il rilievo fotografico della consistenza dei lavori;
- copia di bolle e/o fatture.

Tutta documentazione che dovrà essere allegata alla dichiarazione del direttore dei lavori e che dovrà essere esibita nel caso di un eventuale richiesta degli organi di controllo.

La Commissione, infine, raccomanda:

- la redazione di tale dichiarazione non appena acquisita la documentazione ed effettuate le verifiche necessarie;
- la trasmissione via PEC o raccomandata al committente e all'impresa di questa dichiarazione, unitamente a tutta la documentazione a supporto.

Dichiarazione del direttore dei lavori

Quindi, da quanto appreso dalle indicazioni della Commissione, non si tratta di un SAL in senso tecnico, in quanto il direttore dei lavori dovrà redigere una semplice dichiarazione. Quindi, per proteggersi da contestazioni, il direttore dei lavori dovrà muoversi tempestivamente e procedere a trasmettere la dichiarazione, corredata di allegati, al committente ed all'impresa, attraverso **posta elettronica certificata o raccomandata**.

TUTTI GLI ENTI DEL TERZO SETTORE BENEFICIANO DEL SUPERBONUS

L'Agenzia delle Entrate, con i recenti interventi di prassi, fornisce un quadro riassuntivo dei chiarimenti resi in tema di Superbonus, in base alle diverse tipologie dei soggetti beneficiari, degli edifici interessati e delle agevolazioni concesse, con specifico riferimento a tutti gli ETS.

Normativa di riferimento del Superbonus per gli ETS

La normativa che disciplina il beneficio fiscale a favore degli ETS è racchiusa nell'art. 119 c. 9 lett. d-bis Decreto Rilancio. Il comma citato prevede che il beneficio del **Superbonus** sia applicabile agli interventi sugli edifici effettuati dalle Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale (“**ONLUS**”) di cui all'art. 10 D. Lgs. 460/97, dalle Organizzazioni di Volontariato (“**OdV**”) iscritte nei registri di cui alla L. 266/91, dalle Associazioni di Promozione Sociale (“**APS**”) iscritte nei registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano previsti dall'art. 7 L. 383/2000, comprese le cooperative sociali di cui alla L. 381/91 (c.d. “**ONLUS di diritto**”).

È opportuno ricordare che le tipologie di **enti non profit** sopra citati, ossia: ONLUS, ODV e APS possono proseguire la loro attività solo come Enti del Terzo Settore (“**ETS**”), iscritti al Registro Nazionale unico del Terzo settore (“**RUNTS**”), poiché la normativa specifica che ne legittimava l'esistenza è stata abrogata dall'entrata in vigore del D. Lgs. 117/2017, ossia dall'entrata in vigore del Codice del Terzo settore (“**CTS**”) il 3 agosto 2017, fatta eccezione per il regime fiscale del CTS, tuttora in attesa dell'autorizzazione da parte della Commissione Europea. Di conseguenza, i dati di tali enti sono stati trasferiti automaticamente agli uffici del RUNTS, per la verifica dell'esistenza dei requisiti richiesti. Mentre gli altri enti *non profit* hanno la possibilità di scegliere se iscriversi al RUNTS e, quindi, acquisire il requisito di ETS, oppure restare enti *non profit* sotto la disciplina del Codice civile (Titolo II “*Delle persone giuridiche*”).

Focus sulle cooperative sociali

Come sopra riportato, anche le cooperative sociali sono ricomprese fra i soggetti titolati a beneficiare del Superbonus. Sul punto la Circ. AE 23 giugno 2022 n. 23/E ricorda il **regime fiscale** delle cooperative sociali per evidenziare l'effettiva possibilità di fruire di tale agevolazione, stante il loro attuale regime fiscale di riferimento.

Giova fare mente locale su questa tipologia di **ente**, a **mutualità prevalente**, iscritta all'**Albo Regionale delle Cooperative Sociali** e all'**Albo nazionale**, che ha “*lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana ed alla integrazione sociale dei cittadini*” e che può svolgere le seguenti attività:

- la gestione di **servizi sociosanitari ed educativi** (c.d. di “tipo A”);
- qualsiasi tipo di **attività d'impresa** (“agricola, industriale, commerciale o di servizi”), compresa quella sopra richiamata, purché finalizzata all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate (c.d. “tipo B”).

La regola fiscale che vige per le cooperative sociali dispone che “*non concorrono a formare il reddito imponibile delle società cooperative e dei loro consorzi le somme destinate alle riserve indivisibili, a condizione che sia esclusa la possibilità di distribuirle tra i soci sotto qualsiasi forma, sia durante la vita dell'ente che all'atto del suo scioglimento*» (art. 12 L. 904/77). Tale disposizione, non si applica alla quota del 10% degli utili netti annuali destinati alla riserva minima obbligatoria (art. 6 DL 63/2002). Oltre a questa agevolazione fiscale, le cooperative sociali beneficiano anche dell'esenzione dall'**IRES** e dall'**IRAP**:

- “*se l'ammontare delle retribuzioni corrisposte ai soci [...] non è inferiore al 50% dell'ammontare complessivo di tutti gli altri costi tranne quello relativo alle materie prime e sussidiarie*”;
- “*se tale percentuale è compresa tra il 50% ed il 25%, l'IRES e l'IRAP è ridotta alla metà*” (art. 11 DPR 601/73).

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate in argomento richiama l'attenzione sulla possibilità effettiva di beneficiare del Superbonus, a seconda del regime fiscale a cui la cooperativa sociale fa riferimento. Infatti, in relazione alle situazioni sopra illustrate si avrà:

- caso 1: la cooperativa sociale non avrà la possibilità di utilizzare il Superbonus, poiché opera in regime di esenzione IRES;
- caso 2: la cooperativa sociale potrà beneficiare del Superbonus poiché beneficia di un'esenzione solo parziale dalle imposte sui redditi.

Quadro riassuntivo dei chiarimenti sulla normativa del Superbonus per gli ETS

Il documento dell'Agenzia delle Entrate ricorda che la normativa riserva una distinzione con riferimento alle ONLUS, ODV e APS, già chiarita dalla Circ. AE 22 dicembre 2020 n. 30/E, che specifica che a questi enti spetta la detrazione per *“tutti gli interventi agevolabili indipendentemente dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile, purché gli interventi ammessi al superbonus siano effettuati sull'intero edificio o sulle unità immobiliari”*.

Inoltre, come è noto, non opera neanche la limitazione in merito alla possibilità di fruire del Superbonus limitatamente a due unità immobiliari in quanto, tale disposizione riguarda solo le persone fisiche al di fuori dell'esercizio di **attività di impresa, arti e professioni** (art. 119 c. 10 DL 34/2020).

La Circolare, peraltro, ricorda che vige, anche per questa tipologia di contribuenti, il limite del tetto massimo di spesa, che tiene conto della natura dell'immobile e del tipo di intervento da fare. Sul punto il documento offre un esempio numerico utile a fissare il concetto. L'esempio è riferito ad una ONLUS e riporta le seguenti informazioni:

- l'intervento da realizzare è relativo ad una riqualificazione energetica;
- l'edificio è composto da 3 unità immobiliari interamente di proprietà della ONLUS;
- si applicano i medesimi limiti di spesa previsti per gli interventi realizzati sulle parti comuni degli edifici.

Il calcolo del limite di spesa agevolabile sarà:

$(20.000 \times 3) + (40.000 \times 3) + € 1.500$ (essendo a servizio dell'intero edificio) = € 181.500.

La determinazione del tetto massimo di spesa è stata ampliata dall'art. 33 DL 77/2021 che ha disposto che tale limite debba essere rapportato alle dimensioni dell'immobile, anziché al numero della unità immobiliari. In altri termini, il limite di spesa ammesso alle detrazioni può essere *“moltiplicato per il rapporto tra la superficie complessiva dell'immobile oggetto degli interventi di efficientamento energetico, di miglioramento o di adeguamento antisismico previsti dalla normativa e la superficie media di una unità abitativa immobiliare, come ricavabile dal Rapporto Immobiliare pubblicato dall'Osservatorio del Mercato Immobiliare dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 120-sexiesdecies del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385.”*

Tale agevolazione è consentita solo nel caso in cui le ONLUS, ODV e APS abbiano i seguenti requisiti:

- svolgano attività di **prestazione di servizi sociosanitari ed assistenziali**, ed i cui membri del Consiglio di Amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica dalla data di entrata in vigore della norma in argomento, ossia dal 1° giugno 2021;
- siano in **possesso** di immobili rientranti nelle categorie catastali B/1, B/2 e D/4, a titolo di **proprietà, nuda proprietà, usufrutto o comodato d'uso gratuito** e l'immobile sia registrato nella categoria catastale richiesta fin dall'inizio dei lavori (Circ. AE 22 dicembre 2020 n. 30/E).

La Legge di Bilancio 2022 ha, poi, prorogato i **termini di validità** del beneficio fiscale derivante dal riconoscimento della maggiore detrazione del 110%, riconoscendo, nello specifico anche alle ONLUS, ODV, APS la possibilità di beneficiare del **credito di imposta** per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025 secondo la seguente gradazione:

- nella misura del 110% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023;
- nella misura del 70% per le spese sostenute nel 2024;

- nella misura del 65% per le spese sostenute nel 2025.

Chiarimento dell'Agenzia delle Entrate sugli ETS

Dall'operatività del RUNTS, iniziata il 23 novembre 2021, gli enti *non profit* diversi dalle ONLUS, ODV e APS, intenzionati ad iscriversi al RUNTS, hanno potuto fare domanda per ottenere il requisito di ETS, naturalmente nel rispetto della normativa prevista per poter diventare ETS.

Quindi, alla luce di tale successivo popolamento del RUNTS, il dato letterale dell'art. 119 Decreto Rilancio aveva fatto sorgere il dubbio che il beneficio fiscale del Superbonus fosse riservato solo alle ONLUS, alle ODV, alle APS e non anche alle altre tipologie di enti *non profit* che dal 23 novembre 2021 in poi si fossero iscritti al RUNTS e avessero ottenuto la qualifica di ETS.

Su tale questione l'Agenzia delle Entrate chiarisce ogni dubbio affermando che “(...) *soggetti indicati nel citato comma 9, lettera d-bis), (ONLUS, OdV e APS), possono avvalersi del Superbonus anche qualora abbiano acquisito la qualifica di «enti del terzo settore» ai sensi del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (Codice del Terzo Settore).*”

PARTE IL COUNTDOWN PER IL NUOVO CALENDARIO DEL CONTENZIOSO

La legge di riforma del processo tributario entrerà in vigore il 16 settembre 2022, ma le varie “scalettature temporali” delle norme sono molto articolate e meritano, pertanto, particolare attenzione ai fini procedurali anche per non incappare in eccezioni di inammissibilità.

Sintesi e panoramica delle novità più salienti

Come anticipato in precedenti interventi, molti ed importanti sono le novità che introduce il legislatore relativamente al nuovo **rito tributario**. Solo per iniziare a focalizzare alcuni temi:

- nuova denominazione dei Giudici Tributari. Rispettivamente saranno Corte di Giustizia Tributaria di primo grado e Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado (attenzione, quindi, al previo riferimento nei ricorsi di primo e secondo grado);
- nomina di un Giudice Tributario unico per le cause inferiori ad € 3.000,00;
- l'onere in capo all'Amministrazione finanziaria per provare i propri accertamenti. Nello specifico, il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio ed annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la **pretesa impositiva** e l'irrogazione delle **sanzioni**. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati;
- l'istituzione di uno specifico concorso per i Giudici Tributari Professionali. In particolare, ai magistrati tributari speciali reclutati per concorso pubblico si applicano le disposizioni in materia di trattamento economico previsto per i magistrati ordinari, in quanto compatibili; avranno un ruolo autonomo e distinto rispetto al ruolo del 2011 dei giudici tributari non vincitori di concorso pubblico, mentre per i giudici tributari non vincitori di concorso pubblico la nomina continua a non costituire in alcun caso rapporto di **pubblico impiego**;
- ingresso della **prova testimoniale** “scritta”;
- previsione di apposite sanzioni al Funzionario dell'Amministrazione che nega la **mediazione**, poi “confermata” nel processo;

- l'udienza di sospensione deve essere fissata entro 30 giorni dalla presentazione dell'istanza e comunicata 5 giorni liberi prima dell'udienza; in ogni caso, l'udienza di trattazione della sospensiva non può, in ogni caso, coincidere con l'udienza di merito;
- la prestazione della garanzia è esclusa per i ricorrenti con “**bollino di affidabilità fiscale**” – ISA.

Novità in corso dal 16 settembre e quelle successive

Le novità contenute nella legge sulla riforma del processo tributario non entreranno in vigore alla data del 16 settembre 2022, alcune saranno splittate al 1° gennaio 2023 o anche successivamente.

Esaminiamole.

Dal 16 settembre 2022:

- il nuovo *nomen* dei Giudici Tributari. Verrà adoperata la denominazione Corte di Giustizia Tributaria di primo Grado e Corte di Giustizia Tributaria di secondo Grado, in luogo, rispettivamente di Commissione Tributaria Provinciale e Commissione Tributaria Regionale;
- il Giudice può ammettere la **prova testimoniale scritta**, assunta secondo le forme dell'art. 257 bis c.p.c.;
- saranno aumentate del 50% le spese relative alla condanna spese se una delle parti (o tutte e due) non abbiano accettato la **proposta conciliativa** formulata dal giudice, senza giustificato motivo;
- **conciliazione** proposta dal giudice. Il Giudice tributario, per le cause inferiori ad € 50.000,00 (soggette a reclamo), può proporre, d'ufficio, una proposta conciliativa della causa;
- garanzia per la cautelare.

Non sarà chiesta la presentazione di una garanzia se il soggetto che richiede tale cautelare ha un **indice di affidabilità ISA** pari a 9.

Dal 1° gennaio 2023:

- per i ricorsi notificati dopo il 1° gennaio 2023 con oggetto cause per valore fino ad € 3.000,00 saranno di competenza del **Giudice Tributario monocratico**. Sono escluse le **controversie di valore indeterminabile**;

- **cessazione incarico** “vecchi” Giudici Tributari. I Giudici di primo e di secondo grado cessano dall'incarico, con le seguenti scadenze:

- il 1° gennaio 2023 qualora abbiano compiuto settantaquattro anni di età entro il 31 dicembre 2022, ovvero al compimento del settantaquattresimo anno di età nel corso dell'anno 2023;
- il 1° gennaio 2024 qualora abbiano compiuto settantatré anni di età entro il 31 dicembre 2023, ovvero al compimento del settantatreesimo anno di età nel corso dell'anno 2024;
- il 1° gennaio 2025 qualora abbiano compiuto settantadue anni di età entro il 31 dicembre 2024, ovvero al compimento del settantaduesimo anno di età nel corso dell'anno 2025;
- il 1° gennaio 2026 qualora abbiano compiuto settantuno anni di età entro il 31 dicembre 2025, ovvero al compimento del settantunesimo anno di età nel corso dell'anno 2026;

- **condanna alle spese**. Dai ricorsi notificati dal 1° gennaio 2023 entrerà in vigore l'automatica condanna alle spese del resistente ove il ricorso sia accolto per le stesse ragioni esposte nel ricorso-reclamo, sempre per le liti di valore sino ad € 50.000;

- **definizione agevolata Cassazione**. La domanda per la presentazione della definizione agevolata dei ricorsi pendenti in Cassazione deve essere presentata entro 120 giorni dall'entrata in vigore della legge 16 settembre 2022, quindi entro il 14 gennaio 2023.

In particolare, l'art. 5 regola la nuova definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione.

Saranno definite con il pagamento di un importo pari al 5% del valore le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione per le quali l'Agenzia delle Entrate risulti integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio ed il cui valore sia non superiore ad € 100.000; saranno invece definite con il pagamento di un importo pari al 20% del valore, le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione per le quali l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutto od in parte in uno dei gradi di merito ed il cui valore non sia superiore ad € 50.000.

BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE 2022: AGEVOLATI ANCHE I SOGGETTI IRES

Il Fisco conferma l'orientamento già espresso: la detrazione del 75% delle spese sostenute nel 2022 per interventi finalizzati al superamento ed all'eliminazione di barriere architettoniche spetta anche ai soggetti IRES i quali potranno, altresì, optare alternativamente per la cessione o per lo sconto (Risp. AE 27 settembre 2022 n. 475).

Spetta anche ai **soggetti IRES** la detrazione del 75% delle spese sostenute nel 2022 per la realizzazione di interventi finalizzati al superamento ed all'eliminazione di barriere architettoniche, prevista dall'art. 119-ter DL 34/2020. Nel caso di specie, una **società per azioni** è stata autorizzata ad effettuare un intervento agevolato in un immobile locato posto all'interno di fondi ad uso commerciale, potendo, altresì, optare, in relazione alle relative spese, per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali.

Secondo la prassi, infatti, rientrano nell'**ambito soggettivo** di applicazione dell'agevolazione, le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti ed i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali; cfr. Circ. 23 giugno 2022 n. 23/E). La detrazione spetta per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento ed all'eliminazione di barriere architettoniche in **edifici "già esistenti"**, mentre è esclusa per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile e per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della "ristrutturazione edilizia".

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in **5 quote annuali** di pari importo, è calcolata su un **ammontare complessivo** non superiore a:

- € 50.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- € 40.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- € 30.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

È prevista la possibilità di **optare**, in luogo della fruizione diretta della detrazione in dichiarazione, per la **cessione del credito** corrispondente alla detrazione spettante o per il c.d. "**sconto in fattura**" (lett. f-bis), c. 2, art. 121 DL 34/2020). Tale facoltà è riconosciuta anche ai beneficiari soggetti IRES.

AGGIORNATA LA GUIDA ALLA TESSERA SANITARIA

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito la guida che spiega come richiedere la tessera sanitaria anche per i neonati e per i cittadini stranieri e specifica la composizione del codice fiscale al momento della sua emissione.

Sul sito dell'**Agenzia delle Entrate** è possibile consultare la **guida** che spiega come richiedere la **tessera sanitaria**. Nel dettaglio, la guida, aggiornata al mese di **settembre 2022**, specifica la composizione del **codice fiscale** al momento della sua emissione.

Per ricevere la tessera sanitaria del **neonato** a casa, i genitori, dopo la nascita, devono presentare la **dichiarazione di nascita** al Comune di residenza, che attribuisce al neonato il **codice fiscale** attraverso un **sistema informatico** collegato con l'**Anagrafe Tributaria** gestita dall'Agenzia delle Entrate.

Con l'attribuzione del codice fiscale, viene così emessa anche la prima tessera sanitaria del neonato, che **vale un anno** e viene spedita al suo **indirizzo di residenza**, coincidente con quello della madre.

Nel momento in cui i **genitori** (o **tutori**) registrano il bambino all'**ASL** di competenza e scelgono il medico pediatra, una nuova tessera sanitaria, con **validità di sei anni**, viene spedita presso l'indirizzo di residenza.

Il codice fiscale, specifica la guida, è formato da **sedici caratteri**:

- tre caratteri alfabetici per il **cognome**;
- tre caratteri alfabetici per il **nome**;
- due caratteri numerici per l'**anno di nascita**;
- un carattere alfabetico per il **mese di nascita**;
- due caratteri numerici per il **giorno di nascita** ed il **sex**;
- quattro caratteri, di cui uno alfabetico e tre numerici per il **Comune italiano**; o
- per lo **Stato estero di nascita**.

Il sedicesimo carattere, alfabetico, ha una **funzione di controllo** ed è generato in automatico dal sistema.

Si ricorda che la tessera sanitaria è il documento personale che viene rilasciato a tutti i cittadini che hanno diritto alle prestazioni fornite dal Servizio Sanitario Nazionale (SSN) e che ha sostituito il vecchio tesserino verde del codice fiscale.

Dal 2011 la tessera sanitaria è dotata di microchip e consente anche di accedere, in assoluta sicurezza e nel **rispetto della privacy**, ai servizi online delle **amministrazioni pubbliche**.

Per utilizzare la tessera sanitaria - Carta nazionale dei servizi (TS-CNS) è necessario attivarla, seguendo le istruzioni riportate in "Modalità di accesso con TS-CNS".

Guida AE settembre 2022

QUALI INTERVENTI SULL'EDIFICIO VINCOLATO RIENTRANO NEL SUPERBONUS

Se, per effetto dei vincoli ai quali l'edificio è sottoposto o dei regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali, non è possibile effettuare neanche uno degli interventi trainanti, il Superbonus si applica, comunque, alle spese sostenute per gli interventi trainati (Risp. AE 21 settembre 2022 n. 462).

L'**Agenzia delle Entrate** ha fornito alcuni chiarimenti in tema di **Superbonus** e dei **termini di scadenza** per interventi trainati realizzati su **unità immobiliare** facente parte di un condominio tutelato ai sensi del **Codice dei beni culturali e del paesaggio**.

Nel caso di specie, l'istante, proprietario di una unità immobiliare facente parte di un **condominio** tutelato ai sensi del Codice dei beni Culturali e del paesaggio, ai fini dell'applicazione del Superbonus non può effettuare interventi trainanti e, fermo restando il miglioramento di almeno due **classi energetiche**, intende effettuare interventi trainati sulla propria unità immobiliare fruendo della **detrazione del 110%** sulle spese sostenute in ambito di **efficienza energetica**.

A tale proposito, l'istante chiede all'Agenzia delle Entrate se fosse possibile fruire del Superbonus nella misura del 110% per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2023**, come previsto per i condomini.

L'Agenzia delle Entrate precisa che se, per effetto dei **vincoli** ai quali l'edificio è sottoposto o dei **regolamenti edilizi**, urbanistici o ambientali, non è possibile effettuare neanche uno degli interventi trainanti, il Superbonus si applica, comunque, alle spese sostenute per gli interventi trainati quali, ad esempio, la **sostituzione degli infissi** o la **realizzazione del cappotto interno** nelle singole unità immobiliari non funzionalmente indipendenti.

In tal caso, la verifica del conseguimento del **miglioramento di due classi energetiche** va effettuata con riferimento a ciascuna unità immobiliare e l'**asseverazione** va predisposta dal **tecnico abilitato** utilizzando la procedura prevista per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti.

Quanto ai **termini di scadenza** dei lavori in questione, l'Agenzia delle Entrate precisa che per gli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro **unità immobiliari distintamente accatastate**, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, la **detrazione** spetta nella misura:

- del **110%** per le spese sostenute fino al **2023**;
- del **70%** per le spese sostenute nel **2024**;
- del **65%** per le spese sostenute fino al **2025**.

Pertanto, nel caso di specie, l'istante potrà beneficiare del Superbonus per le spese sostenute **entro il 31 dicembre 2023** nella misura del 110% delle predette spese.

Risp. AE 21 settembre 2022 n. 462

COMPATIBILITA' TRA REGIME IMPATRIATI E REGIME FORFETTARIO

L'opzione per il regime forfettario non permette di esprimere a posteriori l'opzione per il regime per gli impatriati anche se il lavoratore ne presenta i requisiti al momento del rientro in Italia (Risp. AE n. 460 del 20 settembre 2022)

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'opzione per il **regime forfettario** (di cui all'art. 1 c. 54-89 L. 190/2014) comporta l'impossibilità di esprimere a posteriori l'opzione per il diverso **regime degli impatriati**, nonostante ne sussistano i requisiti per l'applicazione al momento del rientro in Italia.

Come già ricordato dall'AE, il contribuente che rientra in Italia per svolgere un'**attività di lavoro autonomo** beneficiando del regime forfettario, non può avvalersi del regime previsto per i lavoratori impatriati, in quanto i redditi prodotti in regime forfettario non partecipano alla formazione del reddito complessivo. Resta ferma la possibilità per il contribuente di rientrare in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo, beneficiando, in presenza dei requisiti, del regime fiscale previsto per gli impatriati, laddove venga valutata una maggiore convenienza nell'applicazione di detto regime rispetto a quello naturale forfettario (Circ. AE 28 dicembre 2020 n. 33/E).

Nel caso di specie, pertanto, se l'Istante, dopo aver trasferito la residenza fiscale in Italia nel mese di aprile 2022, dovesse optare in relazione all'annualità in corso per il regime forfettario, negli anni successivi e sino al compimento del quinquennio potenzialmente agevolabile (ossia dal 2023 al 2026), non potrà fruire del diverso regime speciale per lavoratori impatriati.

Chi può beneficiare del regime impatriati

Si ricorda che il regime speciale per lavoratori impatriati è destinato al lavoratore che (art. 16 D. Lgs. 147/2015):

- trasferisce la residenza nel territorio dello Stato;
- non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegna a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- svolge l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Al ricorrere delle predette condizioni, i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ed i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla **formazione del reddito complessivo limitatamente al 30%** del loro ammontare. L'agevolazione è fruibile dai contribuenti per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

Risp. AE 20 settembre 2022 n. 460

BONUS CHEF: IN ARRIVO MODALITA' E CRITERI ATTUATIVI

Pubblicato il decreto con le modalità ed i criteri di attuazione del c.d. bonus chef spettante ai soggetti esercenti l'attività di cuoco professionista, con particolare riguardo alle procedure di concessione, alla fruizione ed alla documentazione richiesta (DM MISE 1° luglio 2022).

Il **bonus chef** spetta, nella misura del 40%, ai soggetti esercenti l'**attività di cuoco professionista** presso **alberghi e ristoranti** (sia come lavoratori dipendenti, sia come lavoratori autonomi in possesso di partita IVA), che abbiano sostenuto, tra il **1° gennaio 2021** ed il **31 dicembre 2022**, una o più **spese** relative:

- all'**acquisto di macchinari** di classe energetica elevata destinati alla conservazione, lavorazione, trasformazione e cottura dei **prodotti alimentari**;
- all'**acquisto di strumenti ed attrezzature professionali** per la ristorazione;
- alla partecipazione a **corsi di aggiornamento** professionale.

Per poter beneficiare del **credito d'imposta** in oggetto occorre essere:

- **residenti o stabiliti** del territorio dello Stato;
- alle dipendenze, con regolare **contratto di lavoro subordinato**, di alberghi e ristoranti, ovvero titolari di **partita IVA** per attività di cuoco professionista svolta presso i medesimi soggetti, almeno a partire dal 1° gennaio 2021;
- nel pieno godimento dei **diritti civili**.

Non sono ammesse all'agevolazione le spese relative ad imposte e tasse. L'**IVA** è ammissibile solo se la stessa rappresenta per il beneficiario un costo effettivo non recuperabile.

Ai fini dell'ammissibilità all'agevolazione, le spese devono essere pagate attraverso **conti correnti** intestati al beneficiario e con modalità che consentono la piena **tracciabilità** del **pagamento** e l'immediata riconducibilità dello stesso alla relativa fattura o ricevuta. Per fruire dell'agevolazione occorre presentare al **MISE**, successivamente alla conclusione del periodo di ammissibilità delle spese, un'apposita **istanza**, esclusivamente per via telematica, attraverso la **procedura informatica** resa disponibile sul sito istituzionale del MISE. Ciascun beneficiario può presentare una sola istanza.

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione con il **Modello F24** presentato tramite i servizi telematici dell'**Agenzia delle Entrate**;
- non concorre alla **formazione del reddito** ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- non rileva ai fini della deducibilità degli **interessi passivi** e delle **spese generali**;
- può essere **ceduto** ad altri soggetti, compresi gli **istituti di credito** e gli altri **intermediari finanziari**. Il credito d'imposta è, in ogni caso, fruito dal **cessionario** con le stesse modalità e tempistiche con cui sarebbe stato utilizzato dal cedente. La cessione del credito non pregiudica i poteri di controllo sulla spettanza del tax credit nei confronti del cedente.

DM MISE 1° luglio 2022

BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE: AGEVOLATE ANCHE LE ASSOCIAZIONI

Via libera del Fisco alla fruizione della detrazione al 75% per l'eliminazione delle barriere architettoniche da parte di un'associazione di promozione sociale e di un'associazione sportiva dilettantistica (Risp. AE 16 settembre 2022 nn. 455 e 456).

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta nuovamente sull'**ambito soggettivo** della detrazione per gli interventi di abbattimento delle **barriere architettoniche** (art. 119-ter DL 34/2020), ribadendo

l'inclusione tra i potenziali beneficiari delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni sportive dilettantistiche.

Secondo quanto chiarito dal Fisco, infatti, rientrano nel **campo soggettivo** di applicazione della nuova agevolazione le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti ed i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali). Ai fini dell'agevolazione, tali soggetti devono possedere o detenere l'immobile in base ad un **titolo idoneo** al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente il predetto avvio. Sotto il profilo oggettivo, considerato che la norma agevolativa richiama gli interventi effettuati su "edifici già esistenti" senza ulteriori specificazioni, il Fisco ammette alla detrazione gli interventi effettuati su unità immobiliari di **qualsiasi categoria catastale**.

Associazioni di Promozione Sociale

Con la **Risposta n. 456** l'Agenzia delle Entrate rilascia parere favorevole all'accesso da parte di una Associazione di Promozione Sociale (APS) alla detrazione in commento per gli interventi realizzati su un **immobile di categoria c/4**, nel limite di spesa di € 50.000. Per il Fisco, inoltre, l'associazione potrà fruire:

- del **Superbonus** (art. 119 DL 34/2020) per gli interventi di efficientamento energetico di sostituzione degli infissi già esistenti, anche con spostamento e variazione di dimensioni, per un numero finale di infissi la cui superficie complessiva sia minore o uguale a quella inizialmente esistente (si ricorda, infatti, che, come già chiarito dalla Circ. AE 23 giugno 2022 n. 23/E in tema di applicazione del Superbonus da parte di APS, nel caso di interventi diversi da quelli di demolizione e ricostruzione, anche ai fini del Superbonus, così come ai fini dell'ecobonus, l'agevolazione spetta solo nel caso di sostituzione di componenti già esistenti o di loro parti, e non anche nei casi di nuova installazione);
- dell'**ecobonus** (art. 16 DL 63/2013) per le spese sostenute per l'eventuale installazione di ulteriori infissi, che nella situazione finale comportano un aumento della superficie complessiva iniziale, nella misura del 50% delle spese sostenute.

Associazioni sportive dilettantistiche

Con la **Risposta n. 455** viene autorizzata una ASD a beneficiare della detrazione per l'abbattimento delle barriere architettoniche in relazione agli interventi da effettuare sull'impianto sportivo ottenuto in **concessione** dalla Provincia. In particolare, il Fisco ha ritenuto che la Convenzione per la gestione dell'impianto sportivo, stipulata con l'ente locale, possa costituire **titolo idoneo** a consentire all'Associazione la fruizione della detrazione.

ENERGIA E GAS: CONTRIBUTO STRAORDINARIO PER OTTOBRE E NOVEMBRE 2022

Pubblicato il Decreto Aiuti ter che introduce per i mesi di ottobre e novembre 2022 un contributo straordinario, sotto forma di crediti di imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale pari al 40% della spesa sostenuta (DL 144/2022).

Buone notizie giungono dal **Decreto Aiuti ter** (DL 144/2022) che riconosce un **contributo straordinario**, sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese per l'acquisto di **energia elettrica e gas naturale**. Salgono, infatti, dal 25% al 40% i crediti d'imposta per le **imprese energivore, gasivore** e quelle con grande consumo di gas, come previsto al capo 1 del citato decreto recante "Misure in materia di energia elettrica, gas naturale e carburanti". Un contributo momentaneo perché riguarderà, per il momento, solo i mesi di ottobre e novembre 2022, ma che interessa anche l'intera platea delle attività commerciali.

Credito d'imposta per l'acquisto di energia e gas

Il decreto prevede un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 40% delle spese sostenute per la componente di energia elettrica acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022 alle **imprese a forte consumo di energia elettrica** i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del terzo trimestre 2022 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% relativo allo stesso periodo dell'anno 2019. Il credito d'imposta spetta parimenti in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse auto consumata nei mesi di ottobre e novembre 2022. Il calcolo dell'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta ed autoconsumata è applicato in riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione di energia elettrica. Il credito di imposta è calcolato in relazione al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa ai mesi di ottobre e novembre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica. In riferimento, invece, al credito di imposta, relativo ai consumi di gas, il Decreto Aiuti ter riconosce un contributo pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto dello stesso, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici alle imprese a forte consumo di gas naturale, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto del gas naturale, a condizione che il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (**MI-GAS**) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (**GME**), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito allo stesso trimestre dell'anno 2019.

Incentivi rivolti anche alle piccole imprese commerciali

Per le imprese di piccole dimensioni (tra le quali rientrano anche le **attività commerciali** come bar e ristoranti) è riconosciuto un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022, documentato mediante le relative fatture d'acquisto, alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, a condizione che il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al terzo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito allo stesso trimestre dell'anno 2019.

Credito d'imposta alle imprese non gasivore

Per le imprese considerate non gasivore è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di **credito di imposta**, pari al **40%** della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (**MI-GAS**) pubblicati dal Gestore dei mercati

energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Come fruire del credito d'imposta

Per poter fruire dei crediti d'imposta, nel caso in cui l'impresa destinataria del contributo si rifornisca nel terzo trimestre dell'anno 2022 e nei mesi di **ottobre e novembre 2022**, di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel terzo trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, deve inviare al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale è riportato il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per i mesi di ottobre e novembre 2022.

I crediti d'imposta sono utilizzabili esclusivamente in **compensazione**; non concorrono alla formazione del **reddito d'impresa** né della base imponibile dell'**IRAP**; non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 c. 5 TUIR; sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione e sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

CREDITO D'IMPOSTA IMU PER IMPRESE DEL TURISMO

Pronte le regole per fruire del credito d'imposta per l'IMU versata a titolo di seconda rata del 2021 dalle imprese del settore del turismo per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 nei quali è gestita l'attività turistica: un provvedimento definisce i criteri di fruizione dell'agevolazione ed approva il modello di autodichiarazione da trasmettere entro il 28 febbraio 2023.

Premessa

L'art. 22 DL 21/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. 51/2022, ha previsto un **credito d'imposta** per:

- le imprese turistico-ricettive;
- le imprese che esercitano attività agrituristica;
- le imprese che gestiscono strutture ricettive all'aria aperta;
- le imprese del comparto fieristico e congressuale;
- i complessi termali ed i parchi tematici, inclusi i parchi acquatici e faunistici,

pari al **50%** dell'importo versato a titolo di **seconda rata dell'anno 2021 dell'IMU** per gli immobili rientranti nella **categoria catastale D/2** presso i quali è gestita la relativa attività ricettiva.

Condizioni per fruire del credito

Il credito d'imposta spetta a condizione che i relativi proprietari siano anche **gestori** delle attività ivi esercitate e che i soggetti indicati abbiano subito una **diminuzione del fatturato** o dei corrispettivi nel secondo trimestre 2021 di almeno il 50% rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2019: ai fini dell'agevolazione rilevano anche i versamenti a titolo di seconda rata dell'anno 2021 dell'imposta immobiliare semplice delle province autonome di Trento e di Bolzano.

Il credito spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 *final* «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», e successive modifiche ed è subordinato all'autorizzazione della Commissione Europea: in data 21 giugno è arrivata la formalizzazione dell'autorizzazione della Commissione Europea (n. C(2022) 4363 *final*)

al bonus IMU per il comparto turistico introdotto dall'art. 22 DL 21/2022.

Autodichiarazione

Il provvedimento in commento definisce le modalità, i termini di presentazione ed il contenuto dell'**autodichiarazione** attestante il possesso dei requisiti ed il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle Sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» del *Temporary Framework*, che gli operatori economici sono tenuti a presentare per beneficiare del credito d'imposta: l'autodichiarazione è inviata, **dal 28 settembre 2022 al 28 febbraio 2023**, esclusivamente con modalità telematiche, direttamente dal contribuente oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni mediante i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate; nello stesso periodo è possibile:

- inviare una nuova autodichiarazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa. L'ultima autodichiarazione validamente trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Entro 5 giorni dall'invio, l'Agenzia delle Entrate rilascerà una ricevuta di presa in carico o ne comunicherà lo scarto, indicandone le motivazioni: entro 10 giorni dall'invio, invece, l'Agenzia rilascerà una seconda ricevuta per comunicare ai richiedenti il riconoscimento - o il mancato riconoscimento - del credito d'imposta.

Modalità di utilizzo del credito

Una volta riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate il diritto al credito, a partire dal giorno successivo il contribuente potrà utilizzare il credito d'imposta **in compensazione** tramite modello F24: qualora l'importo del credito d'imposta superi 150.000 euro, i crediti saranno fruibili in seguito alle verifiche previste dal Codice delle leggi antimafia (D. Lgs. 159/2011) ed alla comunicazione dell'autorizzazione all'utilizzo.

Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta:

- il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- nel caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare massimo fruibile in base all'autodichiarazione, anche tenendo conto di precedenti utilizzi, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate;
- con successiva risoluzione è istituito il relativo codice tributo e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

Si precisa, inoltre che, il credito di imposta:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 c. 5 TUIR.

Dichiarazione sostitutiva di atto notorio nell'autodichiarazione

Con riferimento ai punti E), F) e G) (Sezione 3.12 del *Temporary Framework*) del modello di autodichiarazione, rileva il periodo ammissibile corrispondente al periodo dal 1° aprile 2021 al 30 giugno 2021 oppure ad un periodo inferiore indicato nei campi “Data inizio” e “Data fine” in corrispondenza del punto E), di almeno un mese, comunque compreso tra il 1° aprile 2021 ed il 30 giugno 2021: viene lasciato ampio margine in favore del beneficiario per la scelta del periodo ammissibile. Il beneficiario della misura può, dunque, individuare il periodo ammissibile più

favorevole sulla base della conoscenza dell'andamento della propria impresa, in modo che l'aiuto possa coprire i costi fissi non coperti sostenuti in tale periodo (in misura non superiore al 70% od al 90% a seconda della dimensione dell'impresa).

Si ricorda che gli aiuti sotto forma di sostegno ai costi fissi non coperti di cui alla Sezione 3.12 del *Temporary Framework*, sono considerati ammissibili ove ricorrano le condizioni indicate dalle lettere da a) ad f) del paragrafo 87 della predetta Sezione: per **costi fissi** si intendono quelli sostenuti indipendentemente dal livello di produzione, mentre per **costi variabili** si intendono quelli sostenuti in funzione del livello di produzione. Per costi fissi non coperti si intendono i costi fissi sostenuti dalle imprese durante il periodo ammissibile che non sono coperti dai ricavi dello stesso periodo considerati al netto dei costi variabili e che non sono coperti da altre fonti quali assicurazioni, eventuali altri aiuti di Stato ed altre misure di sostegno. Le perdite subite dalle imprese durante il periodo ammissibile sono considerate costi fissi non coperti. Ai fini del calcolo per la determinazione dei costi fissi non coperti, occorre considerare tutte le misure di sostegno ricevute dal beneficiario nel corso dello stesso periodo ammissibile e non soltanto quelle qualificabili come aiuti di Stato. Il beneficiario che ha fruito, ad esempio, di una misura di aiuto approvata nell'ambito della Sezione 3.1 o di altra Sezione del *Temporary Framework* e che impatta o riduce i costi fissi del periodo ammissibile, è tenuta a nettizzare dalla base di calcolo per determinare i costi fissi non coperti, l'ammontare del beneficio destinato alla copertura di un costo fisso.

Prov. AE 16 settembre 2022 n. 356194

AIUTI DI STATO TRA DICHIARAZIONE SOSTITUTIVA E MODELLO REDDITI

Coloro che hanno beneficiato di aiuti di Stato e di aiuti “de minimis” devono compilare il quadro RS della dichiarazione dei redditi in scadenza il prossimo 30 novembre. La compilazione del quadro RS non è necessaria se il contribuente ha inserito i dati relativi agli aiuti nell'autodichiarazione inoltrata agli uffici dell’Agenzia delle Entrate.

Aiuti di Stato: la disciplina

L'art. 52 L. 234/2012 (come modificato dalla L. 115/2015) ha istituito presso il Ministero dello sviluppo economico il “Registro nazionale degli aiuti di Stato” (RNA), stabilendone il relativo utilizzo per effettuare le verifiche necessarie al rispetto dei divieti di cumulo e di altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli **aiuti di Stato** e degli aiuti “*de minimis*”. Ai fini dell'obbligo di rendicontazione, il DM 31 maggio 2017 n. 115 ha introdotto la disciplina per il funzionamento del RNA, distinguendo:

- gli aiuti soggetti ad un **procedimento di concessione**;
- gli aiuti non subordinati all'emanazione di **provvedimenti di concessione** o di **autorizzazione** alla fruizione.

Autodichiarazione

Il DL 73/2022 (c.d. DL “Semplificazioni fiscali”, pubblicato sulla G.U. 21 giugno 2022 n. 143 ed in vigore dal 22 giugno 2022) ha previsto diverse misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali, disposizioni finanziarie ed interventi sociali. In particolare, l'art. 35 c.1 e 3 DL 73/2022, ha prorogato il termine (previsto dall'art. 10 c. 1 secondo periodo DM 31 maggio 2017 n. 115) entro il quale l'Agenzia delle Entrate deve provvedere alla registrazione nel “Registro nazionale degli aiuti di Stato” (RNA) e nei registri aiuti di Stato **SIAN** (Sistema Informativo Agricolo Nazionale) e **SIPA** (Sistema Italiano della Pesca e dell'Acquacoltura) degli aiuti riconosciuti ai sensi delle

sezioni 3.1 e 3.12 della Com. Commissione Europea 19 marzo 2020 C (2020) 1863 *final*, recante "*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19*", e successive modificazioni.

Proroga della registrazione degli aiuti di Stato

Con riferimento agli aiuti in esame, per effetto di quanto previsto dal "DL Semplificazioni fiscali", i termini in scadenza:

- dal 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del DL 73/2022) al 31 dicembre 2022: sono stati prorogati al 30 giugno 2023;
- dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023: sono stati prorogati al 31 dicembre 2023.

Dal punto di vista pratico, l'Agenzia delle Entrate avrà, quindi, più tempo per caricare gli aiuti ricevuti dalle imprese.

Proroga di presentazione dell'autocertificazione

In linea generale, i soggetti beneficiari degli aiuti nel **regime "quadro"** italiano sono tenuti a presentare all'Agenzia delle Entrate un'**autodichiarazione** (ex art. 47 DPR 445/2000) avente ad oggetto il rispetto dei requisiti di cui alle Sezioni 3.1 e 3.12, nella quale viene attestato che l'importo complessivo degli aiuti fruiti non supera i massimali previsti, tenuto conto delle relazioni di controllo tra imprese rilevanti ai fini della definizione di "**impresa unica**" (art. 3 DM 11 dicembre 2021). Inoltre, ai fini dell'applicazione della Sezione 3.12 del Quadro temporaneo, è necessario indicare la sussistenza delle ulteriori condizioni specificamente previste.

A seguito del differimento dei termini di registrazione degli aiuti, il Prov. AE 22 giugno 2022 n. 233822 ha prorogato al 30 novembre 2022 (in luogo del 30 giugno 2022) il termine previsto per la presentazione della sopra citata autocertificazione (i contribuenti che si avvalgono della definizione agevolata - ex art. 5 c. da 1 a 9 DL 41/2021 - potranno inviare l'autodichiarazione entro il termine del 30 novembre 2022 oppure, se successivo, entro il termine di 60 giorni dal pagamento delle somme dovute o della prima rata).

Questa proroga si è resa necessaria in considerazione dell'elevato numero di **aiuti individuali** da iscrivere in base alla Sezione 3.1 ed alla Sezione 3.12 del *Temporary framework* e che, come tali, dovranno essere comunicati dai contribuenti. Il nuovo termine del 30 novembre 2022 (coincidente con quello previsto per la presentazione della **dichiarazione dei redditi**) consentirà all'Agenzia delle Entrate di rispondere ai numerosi quesiti che sono stati posti in questi mesi dagli operatori e dai contribuenti per procedere al controllo di tutti i contributi e le misure che sono stati ricevuti per il Covid.

Si ricorda che l'autocertificazione (definita con Prov. AE 27 aprile 2022 n. 143438):

- deve essere presentata dai soggetti economici che hanno beneficiato delle misure di aiuto disciplinate dall'art. 1 c. 13 DL 41/2021 e richiamate dall'art. 1 DM 11 dicembre 2021:

- contributi a fondo perduto erogati dall'Agenzia delle Entrate;
- credito d'imposta per i canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo od affitto di azienda;
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro;
- esclusione dei versamenti IRAP;
- esenzione IMU con riferimento a particolari tipologie di immobili;
- disposizioni in materia di imposte dirette e di accise nel Comune di Campione d'Italia;
- definizione agevolata degli avvisi bonari;
- esonero dalla tariffa speciale del canone RAI;

- consente di attestare che l'importo complessivo dei sostegni economici fruiti non ha superato i massimali indicati nelle Sezioni 3.1 ("Aiuti di importo limitato") e 3.12 ("Aiuti sotto forma di

sostegno a costi fissi non coperti”) della Com. Commissione Europea 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final. Gli eventuali importi eccedenti devono essere restituiti secondo le modalità di cui all'art. 17 D. Lgs. 241/97, con esclusione di compensazione con crediti disponibili (per i codici tributo da utilizzare si veda la Ris. AE 5 luglio 2022 n. 35/E);

- può essere inviata direttamente dal beneficiario oppure tramite un **intermediario abilitato**. Entro cinque giorni dalla presentazione verrà rilasciata una ricevuta che ne attesta la presa in carico od uno scarto a seguito dei **controlli formali** dei dati contenuti. Chi intende sostituire una dichiarazione precedentemente trasmessa può farlo entro e non oltre i cinque giorni succitati.

Rispetto al secondo punto dell'elenco di cui sopra, il DM 11 dicembre 2021 ha stabilito che:

- agli aiuti richiamati all'art. 1, fruiti nel rispetto delle condizioni e dei limiti di cui alla Sezione 3.1 del Quadro temporaneo, si applicano i seguenti massimali:

- € 800.000 per impresa unica, oppure € 120.000 per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e € 100.000 per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, per gli aiuti ricevuti dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021;
- € 1.800.000 per impresa unica, oppure € 270.000 per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e € 225.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 alla data del 31 dicembre 2021;

- agli aiuti richiamati all'art. 1, fruiti nel rispetto delle condizioni di cui alla Sezione 3.12 del Quadro temporaneo, e, in particolare, di quelle previste al paragrafo 87 della Com. Commissione Europea del 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final, si applicano i seguenti massimali:

- € 3.000.000 per impresa unica, per gli aiuti ricevuti dal 13 ottobre 2020 al 27 gennaio 2021;
- € 10.000.000 per impresa unica, per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 al 31 dicembre 2021.

Ai fini del rispetto dei diversi massimali, rileva la data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario, definita dalla Commissione Europea nella Decisione Commissione Europea 15 ottobre 2021 C (2021) 7521 *final* (punto 95) come:

- la data di approvazione della domanda di aiuto, qualora la concessione dell'aiuto sia subordinata a tale domanda ed approvazione;
- la data di presentazione della dichiarazione dei redditi o la data di approvazione della compensazione in relazione ai crediti d'imposta;
- la data di entrata in vigore della normativa di riferimento negli altri casi.

Indicazione degli aiuti nel quadro RS della dichiarazione dei redditi

Le istruzioni al quadro RS del modello Redditi 2022 precisano che *"Il presente prospetto deve essere compilato dai soggetti che nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione hanno beneficiato di aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "de minimis") nonché di quelli subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione"*.

In particolare, il prospetto va compilato con riferimento agli aiuti specificati nella Tabella codici aiuti di Stato già indicati nei relativi quadri (ad esempio, nel **quadro RF**) del modello di dichiarazione, compreso il quadro **RU** (ad esclusione dei contributi fondo perduto erogati dall'Agenzia nonché dell'aiuto identificato dal codice 42 e dal codice 73 che vanno dichiarati nel prospetto Aiuti di Stato anche se non hanno trovato evidenziazione negli altri quadri della dichiarazione). L'indicazione degli aiuti nel prospetto è necessaria ed indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi (il prospetto deve essere compilato anche in caso di aiuti maturati nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione, ma non fruiti nel medesimo periodo).

In particolare, per ciascun aiuto va compilato un distinto rigo (RS401), utilizzando un modulo per ogni rigo compilato e riportando l'apposito codice aiuto desumibile dalla Tabella codici aiuti di Stato.

Nell'ipotesi in cui l'aiuto complessivamente spettante si riferisca a progetti d'investimento realizzati in diverse strutture produttive e/o abbia ad oggetto diverse tipologie di costi ammissibili, per ciascuna struttura produttiva e ciascuna tipologia di costi andrà compilato un distinto rigo.

La compilazione del quadro RS, rigo RS402, non è necessaria qualora il contribuente abbia inserito i dati relativi agli aiuti di Stato rientranti nell'ambito della comunicazione del **Temporary Framework** (forma giuridica, dimensione impresa, settore, ecc.) nell'autodichiarazione inoltrata agli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, la presentazione della dichiarazione sostitutiva può determinare l'esonero dalla compilazione del quadro RS, ma non è previsto alcun esonero, in nessun caso, dalla presentazione dell'autodichiarazione.

Resta il fatto che il quadro RS da solo non consente di monitorare il rispetto dei massimali previsti dalle Sezioni 3.1 ("Aiuti di importo limitato") e 3.12 ("Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti"), né di allocare gli aiuti nelle Sezioni 3.1 e 3.12 per sfruttare i diversi massimali o di indicare il superamento degli stessi (funzioni che sono consentite alla sola dichiarazione sostitutiva).

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza.

Studio Cassinis

STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Piazza di San Pietro in Vincoli, 10/10A
00184 Roma
Tel. + 39 06 92919104

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com



STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti