



Carlo Cecchi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Filippo Rosi

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Elena Mannelli

Dottore Commercialista
Revisore Contabile

Prato, 22 dicembre 2021

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

=====

Circolare n. 48/2021

Oggetto: D.L. 146/2021 (cosiddetto decreto "fisco-lavoro") convertito nella L. 215/2021 - principali novità in materia fiscale e di agevolazioni apportate in sede di conversione

Con il D.L. 146/2021 (cosiddetto decreto "fisco-lavoro"), entrato in vigore il 22.10.2021, sono state emanate ulteriori misure urgenti in materia economica, fiscale e di tutela del lavoro, nell'ambito della manovra finanziaria per il 2022.

Il D.L. 146/2021 è stato convertito nella L. 215/2021, entrata in vigore il 21.12.2021, prevedendo numerose novità rispetto al testo originario.

Di seguito, si riepilogano le principali novità in materia fiscale e di agevolazioni apportate in sede di conversione in legge del D.L. 146/2021.

Alcune delle norme di seguito esaminate sono, a loro volta, oggetto di proposte emendative qualificate nel corso dell'iter di approvazione del Ddl. di bilancio 2022 (AS 2448), in discussione presso il Senato della Repubblica.

Cartelle di pagamento notificate dall'1.9.2021 al 31.12.2021 - termini di pagamento

Le cartelle di pagamento notificate dall'1.9.2021 al 31.12.2021 devono essere pagate entro 180 giorni dalla data di notifica, e non entro i consueti 60 giorni.

Inizialmente, era stata prevista, per le cartelle indicate, una estensione del pagamento a 150 giorni, elevata a 180 giorni in sede di conversione del D.L. 146/2021.

Sembra corretto avere riguardo al giorno in cui la notifica si perfeziona nei confronti del debitore, e non al giorno, antecedente, in cui si perfeziona nei confronti dell'Agente della Riscossione.

Nel predetto lasso temporale di 180 giorni, di conseguenza, il debitore non è considerato inadempiente, dunque non possono essere attivate azioni esecutive e cautelari e non decorrono gli interessi di mora.

Il termine per il ricorso, di 60 giorni, non viene prorogato.

Rinvio delle modifiche alla disciplina del cosiddetto "esterometro"

L'art. 5, comma 14-ter, del D.L. 146/2021 convertito ha differito dall'1.1.2022 all'1.7.2022 l'efficacia delle modifiche al cosiddetto "esterometro", originariamente apportate dall'art. 1, comma 1103, della L. 178/2020 (Legge di bilancio 2021).

La comunicazione delle operazioni con soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia dovrà essere effettuata, in via obbligatoria, dall'1.7.2022, mediante

il Sistema di Interscambio (SdI), adottando il formato della fattura elettronica. Dalla medesima data entreranno in vigore i nuovi termini di trasmissione. Il novellato art. 1, comma 3-*bis*, del D.Lgs. 127/2015 prevede, infatti che:

- i dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato siano trasmessi entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;
- i dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato siano trasmessi entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Restano, quindi, invariate le modalità e i termini di comunicazione per le operazioni transfrontaliere effettuate fino al 30.6.2022. In particolare:

- l'invio dei dati relativi alle operazioni effettuate nel primo trimestre (gennaio-marzo) 2022 dovrà essere effettuato entro il 2.5.2022 (essendo il 30.4.2022 un sabato);
- l'invio dei dati relativi alle operazioni effettuate nel secondo trimestre (aprile-giugno) 2022 dovrà essere effettuato entro il 22.8.2022 (il 31.7.2022 è domenica, pertanto l'invio dovrebbe essere effettuato entro lunedì 1.8.2022; in tal caso opera il differimento feriale previsto dall'art. 37, comma 11-*bis*, del D.L. 223/2006 e conseguentemente la scadenza dovrebbe essere ulteriormente prorogata dall'1.8.2022 al 20.8.2022, che, tuttavia, cade di sabato, slittando ulteriormente al 22.8.2022).

Divieto di emissione di fattura elettronica per prestazioni sanitarie

L'art. 5, comma 12-*quater*, del D.L. 146/2021 convertito ha prorogato anche per il 2022 il divieto di emissione di fatture in formato elettronico mediante il Sistema di Interscambio da parte di:

- soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, con riferimento alle fatture relative ad operazioni i cui dati devono essere inviati a detto Sistema (art. 10-*bis* del D.L. 119/2018);

- soggetti che, pur non essendo tenuti all’invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, emettono fatture relative a prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche (art. 9-*bis* del D.L. 135/2018, che fa esplicito riferimento al citato art. 10-*bis* del D.L. 119/2018).

Invio dei corrispettivi al Sistema tessera sanitaria

L’art. 5, comma 12-*ter*, del D.L. 146/2021 convertito ha rinviato dall’1.1.2022 all’1.1.2023 l’obbligo previsto dall’art. 2, comma 6-*quater*, del D.Lgs. 127/2015, il quale impone agli esercenti tenuti a inviare i dati al Sistema tessera sanitaria ai fini della dichiarazione dei redditi precompilata (art. 3, commi 3 e 4, del D.Lgs. 175/2014) di inviare i dati di tutti i corrispettivi giornalieri al Sistema tessera sanitaria mediante i registratori telematici, al fine di assolvere gli obblighi di memorizzazione e invio dei corrispettivi *ex art.* 2, comma 1, del D.Lgs. 127/2015.

Attualmente, tali soggetti (farmacie, parafarmacie, ottici, ecc.) possono memorizzare e trasmettere i corrispettivi mediante invio dei dati al Sistema tessera sanitaria su base facoltativa. Tuttavia, a partire dall’1.1.2023, tale modalità di assolvimento degli obblighi diventerà obbligatoria.

Sistemi di incasso evoluti per l’invio dei corrispettivi

L’art. 5, comma 12-*bis*, del D.L. 146/2021 convertito ha rinviato dall’1.7.2021 all’1.7.2022 la possibilità di utilizzare sistemi evoluti di incasso, mediante carte di debito, di credito o altre forme di pagamento elettronico, per memorizzare e trasmettere i dati dei corrispettivi all’Agenzia delle Entrate.

Tale possibilità è prevista dall’art. 2, comma 5-*bis*, del D.Lgs. 127/2015 per consentire agli esercenti attività di commercio al minuto, compresi i gestori di distributori automatici, di utilizzare un unico strumento per la rilevazione dei pagamenti, nonché per assolvere gli obblighi di cui all’art. 2, commi 1 e 2, del D.Lgs. 127/2015.

La definizione delle caratteristiche tecniche dei sistemi evoluti di incasso, delle informazioni da trasmettere e dei termini di invio, è demandata a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Regime IVA per gli enti associativi

L'art. 5, comma 15-*quater*, del D.L. 146/2021 convertito modifica il regime IVA applicabile agli enti associativi, stabilendo che alcune operazioni da questi effettuate, finora escluse da IVA ai sensi dell'art. 4, commi 4, 5 e 6, del DPR 633/72, rientrano nel campo di applicazione dell'imposta.

Allo stesso tempo, viene stabilito che, a determinate condizioni, talune di dette operazioni possono beneficiare del regime di esenzione IVA.

Questo significa che, per le operazioni in oggetto, ancorché esentate dall'imposta, gli enti associativi saranno tenuti, in linea generale, ad assolvere gli obblighi di cui al Titolo II del DPR 633/72 (fatturazione, registrazione, dichiarazione, ecc.).

L'art. 5, comma 15-*sexies*, del D.L. 146/2021 convertito specifica che tali disposizioni valgono soltanto ai fini dell'IVA.

Per effetto delle modifiche apportate in sede di conversione del D.L. 146/2021, sono attratte nel campo di applicazione dell'IVA le seguenti operazioni:

- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate verso corrispettivi specifici o contributi supplementari da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra scolastica della persona, ancorché rese nei confronti di soci, associati o partecipanti e in conformità alle finalità istituzionali (art. 4, comma 4, secondo periodo, del DPR 633/72);
- cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dai partiti politici rappresentati nelle Assemblee nazionali e regionali (art. 4, comma 5, del DPR 633/72);
- somministrazioni di alimenti e bevande effettuate dietro pagamento di corrispettivi specifici verso i relativi associati da associazioni di promozione

sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 6 lett. e) della L. 287/91 presso le sedi dell'attività istituzionale (art. 4, comma 6, del DPR 633/72).

Viene altresì eliminata l'eccezione prevista dall'art. 4, comma 5 lett. a), del DPR 633/72 riguardo alla natura commerciale delle cessioni di pubblicazioni effettuate dagli enti associativi. In base alla norma citata, dovevano considerarsi in ogni caso commerciali, ancorché svolte da enti pubblici, *“le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, escluse le pubblicazioni delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona cedute prevalentemente ai propri associati”*. Per effetto del D.L. 146/2021 convertito, invece, anche le pubblicazioni di tali enti, cedute prevalentemente ai propri associati, si considerano in ogni caso operazioni rientranti nell'attività commerciale.

Sono modificati, pertanto, i commi 4 e 5 dell'art. 4 del DPR 633/72, mentre il successivo comma 6 viene abrogato. Di conseguenza, sono abrogati anche i commi 7 e 8 dell'art. 4 del DPR 633/72, che fissavano le condizioni in presenza delle quali gli enti associativi potevano applicare le citate esclusioni.

L'art. 5, comma 15-*quater*, del D.L. 146/2021 convertito introduce nuove ipotesi di esenzione dall'imposta (art. 10, commi 4 - 6, del DPR 633/72), le quali comprendono alcune delle operazioni in precedenza escluse da IVA.

Tuttavia, l'ambito applicativo delle nuove esenzioni non combacia del tutto con quello delle esclusioni precedentemente previste dall'art. 4 del DPR 633/72.

Più in dettaglio, ai sensi del nuovo art. 10, comma 4, del DPR 633/72, sono esenti da IVA:

- 1) prestazioni di servizi e cessioni di beni strettamente connesse, effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona, verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari fissati in conformità dello statuto, in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, nei confronti di soci, associati o partecipanti, nonché di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di

un'unica organizzazione locale o nazionale, e dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;

- 2) prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica nonché da associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- 3) cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in occasione di manifestazioni propagandistiche dagli enti e dagli organismi di cui al precedente n. 1 (vale a dire da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona) organizzate a loro esclusivo profitto;
- 4) somministrazione di alimenti e bevande nei confronti di indigenti da parte delle associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6 lett. e), della L. 287/91, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'Interno, sempreché tale attività di somministrazione sia strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e sia effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività.

L'applicazione di dette esenzioni di cui all'art. 10, comma 4, del DPR 633/72 è subordinata al rispetto di alcune condizioni. Occorre, infatti, che:

- le stesse non provochino distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA;
- le associazioni interessate abbiano il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o distribuzione non siano imposte dalla legge;
- le stesse associazioni si conformino ad alcune clausole, indicate dal nuovo comma 5 dell'art. 10 del DPR 633/72, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata

autenticata o registrata, ovvero alle corrispondenti clausole previste dal D.Lgs. 117/2017 (codice del Terzo settore).

Le clausole previste dall'art. 10, comma 5, del DPR 633/72 sono le seguenti:

- obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
- eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'art. 2532, comma 2, Codice Civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; ammissibilità del voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore all'1.1.97, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'art. 2532, ultimo comma, Codice Civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Regime agevolato IVA per organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale

L'art. 5, comma 15-*quinquies*, del D.L. 146/2021 convertito estende la disciplina dettata sotto il profilo IVA per il regime forfetario, di cui all'art. 1, commi 58 - 63, della L. 190/2014:

- alle organizzazioni di volontariato (ODV) ed associazioni di promozione sociale (APS);
- con ricavi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000,00 euro.

La disposizione ha carattere transitorio in attesa della piena operatività delle disposizioni fiscali del codice del Terzo settore (D.Lgs. 117/2017), la cui efficacia è subordinata all'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (intervenuta il 23.11.2021) e all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi degli artt. 101, comma 10, e 104, comma 2, del D.Lgs. 117/2017 (non ancora richiesta dal Ministero del Lavoro).

In conseguenza dell'applicazione delle disposizioni previste dalla L. 190/2014, gli enti che beneficiano del regime agevolato:

- non addebitano l'IVA a titolo di rivalsa per le operazioni effettuate (salvo limitate eccezioni);
- non detraggono, per qualunque operazione, l'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti di beni e servizi;
- sono esonerati dagli adempimenti IVA, ad esclusione degli obblighi di numerazione e di conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, di certificazione dei corrispettivi e di conservazione dei relativi documenti.

Regolarizzazione dei versamenti IRAP - ulteriore proroga

L'art. 1-*bis*, comma 1, del D.L. 146/2021 convertito ha ulteriormente prorogato al 31.1.2022 il termine per avvalersi della regolarizzazione dei versamenti IRAP prevista dall'art. 42-*bis*, comma 5, del D.L. 104/2020.

La scadenza “originaria”, fissata al 30.11.2020, era già stata differita tre volte:

- una prima volta al 30.4.2021;
- una seconda volta al 30.9.2021;
- una terza volta al 30.11.2021.

Ambito applicativo della regolarizzazione

L’art. 42-*bis*, comma 5, del D.L. 104/2020 contiene una sorta di sanatoria per il mancato pagamento del saldo IRAP 2019 e del primo acconto IRAP 2020 (ai sensi dell’art. 24 del D.L. 34/2020), nell’ipotesi in cui tali somme avrebbero, invece, dovuto essere corrisposte per il mancato rispetto dei limiti comunitari, consentendo di pagare l’imposta a suo tempo non versata senza applicazioni di sanzioni, né interessi.

Si ricorda, infatti, che, ai sensi dell’art. 24, comma 3, del citato D.L. 34/2020, l’esclusione dall’obbligo di versamento delle suddette somme spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea 19.3.2020 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.

Motivi dell’ulteriore proroga

La proroga di tale scadenza pare riconducibile all’esigenza di consentire alle imprese di valutare se hanno correttamente fruito dell’esonero dei versamenti in esame o se invece dovranno versare, in tutto o in parte, gli importi originariamente non corrisposti, alla luce dei previsti limiti comunitari. Infatti, la Comunicazione della Commissione europea n. 8442 del 24.11.2021 ha nuovamente modificato il Quadro temporaneo per gli aiuti di Stato, aumentando i massimali per le misure previste nelle sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro stesso.

Contabilità di magazzino

Sono stati convertiti da lire ad euro e sono stati lievemente modificati gli importi il cui superamento determina, in capo ai soggetti in contabilità ordinaria, l'obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino, che sono dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali.

In particolare, viene stabilito che le scritture ausiliarie di magazzino devono essere tenute a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutivamente:

- l'ammontare dei ricavi è superiore a 5,164 milioni di euro (in luogo di 10 miliardi di lire, corrispondenti a 5.164.568,99 euro); e contemporaneamente,
- il valore complessivo delle rimanenze è superiore a 1,1 milioni di euro (in luogo di 2 miliardi di lire, corrispondenti a 1.032.913,80 euro).

Resta fermo che l'eventuale obbligo di tenuta delle scritture ausiliarie di magazzino cessa a partire dal primo periodo d'imposta successivo a quello in cui, per la seconda volta consecutivamente, l'ammontare dei ricavi o il valore delle rimanenze è inferiore ai predetti limiti.

In mancanza di una specifica norma di decorrenza, sembrerebbe possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in relazione all'ultima modifica dei limiti in esame.

Pertanto, per verificare se, nel periodo d'imposta 2021 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), sussiste l'obbligo di tenuta della contabilità di magazzino, occorrerebbe verificare se, nei periodi di riferimento 2018 e 2019 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), siano stati superati i nuovi limiti.

Estratto di ruolo - impossibilità di ricorso

Si prevede che il debitore non possa impugnare l'estratto di ruolo, prospetto riepilogativo dei carichi pendenti rilasciato, successivamente alla

notifica della cartella di pagamento, dal funzionario dell'Agente della Riscossione al contribuente.

Non è nemmeno possibile impugnare la cartella di pagamento non validamente notificata, salvo il contribuente possa dimostrare che il carico pendente:

- può compromettere la partecipazione ad una gara di appalto;
- può inibire il pagamento di somme ad opera della Pubblica Amministrazione (ciò si verifica per debiti iscritti a ruolo di ammontare almeno pari a 5.000,00 euro);
- può, in generale, compromettere i rapporti con una Pubblica Amministrazione.

Dichiarazioni precompilate modificate presentate direttamente o tramite sostituto d'imposta - controllo formale

L'art. 5-ter del D.L. 146/2021 convertito modifica l'art. 5, comma 2, del D.Lgs. 175/2014, stabilendo che, nel caso di dichiarazione precompilata, presentata direttamente dal contribuente o per il tramite del sostituto d'imposta, con modifiche che incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta:

- in relazione ai dati relativi agli oneri deducibili o detraibili, forniti da soggetti terzi, indicati nella dichiarazione precompilata, che non risultano modificati, non si applica il controllo formale di cui all'art. 36-ter del DPR 600/73;
- con riferimento agli oneri deducibili o detraibili forniti dai soggetti terzi che risultano modificati rispetto alla dichiarazione precompilata, l'Agenzia delle Entrate effettua il controllo formale, in capo al contribuente, relativamente ai documenti che hanno determinato la modifica.

Resta comunque fermo il controllo, nei confronti del contribuente, della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni, indipendentemente dall'accettazione o modifica della dichiarazione precompilata.

Rilascio del visto di conformità - estensione agli iscritti solo nel Registro dei revisori legali - soppressione

Per effetto della modifica operata alla lett. a) del comma 3 dell'art. 3 del DPR 322/98, l'art. 5, comma 14, del D.L. 146/2021 estendeva ai soggetti iscritti nel Registro dei revisori legali, che non siano anche iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o dei consulenti del lavoro, la possibilità di essere abilitati al rilascio del visto di conformità.

In sede di conversione del D.L. 146/2021 il suddetto art. 5, comma 14, è stato però soppresso, eliminando quindi la possibilità per i soggetti iscritti solo nel Registro dei revisori legali di essere abilitati al rilascio del visto di conformità, ripristinando la situazione precedente.

Resta confermato che i revisori legali, incaricati di effettuare la revisione legale dei conti di cui all'art. 2409-*bis* Codice Civile, possono apporre sulle dichiarazioni (o sui modelli TR) delle società di capitali la sottoscrizione alternativa al visto di conformità, ai fini della compensazione "orizzontale" nel modello F24 dei crediti di importo superiore a 5.000,00 euro annui o dei rimborsi IVA.

Per i soggetti iscritti solo nel Registro dei revisori legali resta inoltre ferma la possibilità di essere abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, sulla base del D.M. 12.7.2000.

Benefici per l'impiego di lavoratori con disturbo dello spettro autistico

L'art. 12-*quinquies* del D.L. 146/2021 convertito prevede benefici sotto il profilo delle imposte dirette per l'assunzione di lavoratori con disturbo dello spettro autistico.

Condizioni di impiego

Tali soggetti devono essere impiegati, al fine dell'inserimento lavorativo:

- nell’ambito di imprese residenti in Italia e costituite da non più di 60 mesi;
- come dipendenti o collaboratori a qualsiasi titolo;
- per un periodo non inferiore a un anno;
- in proporzione uguale o superiore a due terzi della forza lavoro complessiva.

Benefici per l’impresa datore di lavoro

In presenza di tali condizioni, all’impresa datore di lavoro viene riconosciuta:

- la qualifica di *start up* a vocazione sociale;
- la non imponibilità ai fini delle imposte sul reddito e IRAP degli utili d’esercizio derivanti dall’attività d’impresa per i cinque esercizi successivi alla data di inizio di attività.

Benefici per il lavoratore

La retribuzione spettante al lavoratore o collaboratore assunto non concorre alla formazione del reddito imponibile complessivo del medesimo sia ai fini fiscali, sia ai fini contributivi.

Efficacia

Le disposizioni relative alla non imponibilità degli utili della *start up* a vocazione sociale e del reddito percepito dal lavoratore sono condizionate all’autorizzazione della Commissione europea, richiesta a cura del Ministero del Lavoro.

Abitazione principale ai fini IMU - immobili dei componenti del nucleo familiare in Comuni diversi

L'art. 5-*decies* del D.L. 146/2021 convertito modifica la definizione di abitazione principale ai fini dell'IMU contenuta nel comma 741 lett. b) dell'art. 1 della L. 160/2019.

Viene stabilito, infatti, che nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili situati in Comuni diversi, è possibile beneficiare delle agevolazioni previste per l'abitazione principale (esenzione o aliquota ridotta e detrazione) per un immobile scelto dai componenti del nucleo stesso.

Di fatto, viene uniformato il trattamento ai fini IMU che consente di beneficiare dell'agevolazione prevista per l'abitazione principale per una unità immobiliare, a prescindere dal fatto che gli immobili si trovino nello stesso Comune o in Comuni diversi.

Le novità che riguardano gli immobili situati in Comuni diversi dei componenti del nucleo familiare, non trattandosi di una norma di interpretazione autentica, sono entrate in vigore il 21.12.2021 e, pertanto, saranno applicabili dal 2022.

Imposta di bollo assolta in modo virtuale - modifiche

Sostituendo l'art. 15-*bis* del DPR 642/72 e l'art. 5, comma 14-*bis*, del D.L. 146/2021 convertito ha:

- chiarito l'ambito soggettivo di applicazione della norma sul pagamento dell'imposta di bollo in modo virtuale, individuando un elenco specifico dei soggetti ammessi;
- posticipato (da gennaio a febbraio di ogni anno) i termini per la presentazione della dichiarazione degli atti e documenti effettivamente emessi nell'anno precedente.

Assolvimento dell'imposta di bollo in modo virtuale

Si ricorda che l'art. 15 del DPR 642/72 consente, per determinati atti, a determinati soggetti che abbiano chiesto l'apposita autorizzazione all'Agenzia delle Entrate, di assolvere l'imposta di bollo mediante il cosiddetto "pagamento in modo virtuale".

Tale modalità di assolvimento dell'imposta di bollo implica l'indicazione (da parte del soggetto che chiede l'autorizzazione) del numero presuntivo degli atti e documenti soggetti all'imposta che potranno essere emessi e ricevuti dall'ente durante l'anno. Su tale base, l'imposta di bollo viene liquidata provvisoriamente dall'ufficio che, in seguito all'indicazione del numero esatto di operazioni effettuate dall'ente nell'anno precedente (nell'apposita dichiarazione annuale), procede alla liquidazione definitiva ed al riconoscimento degli importi residui a debito o credito.

Soggetti interessati

Il nuovo art. 15-*bis* del DPR 642/72 elenca i soggetti che possono richiedere l'autorizzazione all'assolvimento in modo virtuale dell'imposta di bollo. Si tratta di:

- Poste Italiane;
- banche;
- società di gestione del risparmio (SGR);
- società capogruppo dei gruppi bancari di cui all'art. 61 del TUB (D.Lgs. 385/93);
- società di intermediazione mobiliare (SIM);
- soggetti operanti nel settore finanziario (di cui al titolo V del TUB), istituti di moneta elettronica (di cui al titolo V-*bis* del TUB), istituti di pagamento (di cui al titolo V-*ter* del TUB), nonché delle società esercenti altre attività finanziarie;
- imprese di assicurazioni.

Scomputo dell'acconto versato

Tali soggetti sono tenuti a versare, entro il 16.04 di ogni anno, a titolo di acconto, una somma pari al 100% dell'imposta provvisoriamente liquidata ai sensi dell'art. 15 del DPR 642/72.

Il nuovo art. 15-*bis* del DPR 642/72 stabilisce che, per esigenze di liquidità, l'acconto può essere scomputato dal primo dei versamenti da effettuare nell'anno successivo a quello di pagamento dell'acconto.

Termini per la presentazione della dichiarazione

Il nuovo art. 15-*bis*, comma 2, del DPR 642/72 dispone che i soggetti autorizzati al pagamento in modo virtuale devono presentare la dichiarazione, contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente distinti per voce di tariffa e degli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta, entro il mese di febbraio (secondo la norma previgente era gennaio) dell'anno successivo a quello cui la dichiarazione si riferisce.

Per tali soggetti, il termine per il versamento della rata bimestrale è posticipato all'ultimo giorno del mese di aprile.

La liquidazione definitiva dell'imposta è eseguita imputando la differenza a debito o a credito della prima rata bimestrale, scadente ad aprile, o, occorrendo, di quella successiva.

Strumenti di pagamento elettronico per l'invio dei corrispettivi telematici - obblighi degli operatori finanziari

L'art. 5-*novies* del D.L. 146/2021 convertito modifica l'art. 22, comma 5, del D.L. 124/2019, introducendo obblighi comunicativi ulteriori a carico degli operatori finanziari che forniscono agli esercenti strumenti di pagamento elettronico tracciabili. Tali obblighi sono volti a verificare la spettanza del credito d'imposta di cui all'art. 22 del D.L. 124/2019, il quale è attribuito in

relazione alle commissioni addebitate per le transazioni eseguite mediante detti strumenti. L'art. 22, comma 1-ter, del D.L. 124/2019 stabilisce che il credito è incrementato per le commissioni maturate nel periodo dall'1.7.2021 al 30.6.2022 a favore degli esercenti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali e che adottino:

- strumenti di pagamento elettronico collegati agli strumenti di cui all'art. 2, comma 3, del D.Lgs. 127/2015 per la memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi (registratori telematici);
- ovvero strumenti di pagamento evoluto dei corrispettivi di cui al comma 5-bis del predetto art. 2 del D.Lgs. 127/2015, che consentono anche la relativa memorizzazione e l'invio all'Agenzia delle Entrate.

In tale contesto normativo, l'art. 5-novies del D.L. 146/2021 convertito introduce, per gli operatori finanziari, l'obbligo di comunicare, anche tramite la società PagoPA spa:

- i dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico di cui all'art. 22, comma 1-ter, del D.L. 124/2019, "connessi" alla memorizzazione ed invio dei corrispettivi;
- l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante detti strumenti.

Non imponibilità IVA per trasporti internazionali di beni

L'art. 5-septies del D.L. 146/2021 convertito prevede che, nell'ambito dei trasporti internazionali di beni, ai quali si applica il regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 9, comma 1 n. 2, del DPR 633/72, non rientrano i servizi di trasporto resi a soggetti diversi da:

- esportatore;
- titolare del regime di transito;
- importatore;
- destinatario dei beni;
- prestatore dei servizi di cui all'art. 9, comma 1 n. 4, del DPR 633/72.

La nuova disposizione ha effetto dall'1.1.2022. Sono fatti salvi i comportamenti adottati prima di tale data in conformità alla Corte di Giustizia UE 29.6.2017 causa C-288/16.

Non imponibilità IVA per le cessioni di beni anti-COVID alla Commissione europea

L'art. 5, commi 15-*bis* e 15-*ter*, del D.L. 146/2021 convertito introduce il regime di non imponibilità IVA anche per le cessioni di beni effettuate nei confronti della Commissione europea o di un'agenzia o un organismo istituito a norma del diritto dell'Unione europea, qualora la suddetta Commissione o agenzia od organismo acquisti tali beni o servizi nell'ambito dell'esecuzione dei propri compiti al fine contrastare la pandemia da COVID-19 (art. 72, comma 1 lett. c-*bis*, del DPR 633/72).

Fa eccezione il caso in cui i beni e i servizi acquistati siano utilizzati, immediatamente o in seguito, ai fini di ulteriori cessioni o prestazioni effettuate a titolo oneroso dalla Commissione o da tale agenzia od organismo.

Nell'ipotesi in cui vengano meno le condizioni di applicazione del regime di non imponibilità IVA, la Commissione, agenzia interessata o organismo interessato informa l'Amministrazione finanziaria e la cessione è soggetta ad imposta alle condizioni applicabili in quel momento.

Il regime di non imponibilità in argomento si applica alle operazioni compiute a partire dall'1.1.2021 (per le operazioni per le quali è stata applicata l'IVA, sono emesse note di variazione).

Misure a sostegno delle attività di *bed & breakfast* a gestione familiare - soggetti destinatari

Il fondo di cui all'art. 7-*bis*, comma 3, del D.L. 73/2021 convertito, avente una dotazione di 5 milioni di euro per l'anno 2021, è destinato al "sostegno dei *bed & breakfast* a gestione familiare" (locuzione sostituita alla

precedente, relativa al sostegno delle strutture ricettive extralberghiere a carattere non imprenditoriale).

Contributi per la riqualificazione elettrica dei veicoli - modalità di concessione

Dal 21.12.2021, la concessione dei contributi per la riqualificazione elettrica dei veicoli (art. 1, comma 1031 lett. *b-bis*, della L. 145/2018) è effettuata secondo le modalità stabilite con decreto del Ministro delle infrastrutture e della mobilità sostenibili, di concerto con il Ministero dello Sviluppo economico, già previsto dall'art. 74-*bis*, comma 2, del D.L. 104/2020.

Canone unico patrimoniale - occupazioni permanenti realizzate con cavi e condutture

L'art. 5, comma 14-*quinques*, del D.L. 146/2021 convertito introduce una norma di interpretazione autentica (quindi con efficacia retroattiva) della disciplina del canone unico patrimoniale con riferimento alle occupazioni permanenti realizzate con cavi e condutture da imprese fornitrici di servizi di pubblica utilità di cui al comma 831 dell'art. 1 della L. 160/2019.

Si tratta di servizi quali la distribuzione ed erogazione di energia elettrica, gas, acqua, calore, di servizi di telecomunicazione e radiotelevisivi e di altri servizi a rete, per i quali la norma chiarisce chi sia il soggetto passivo tenuto al pagamento del canone.

In particolare, viene stabilito che:

- per le occupazioni permanenti di suolo pubblico effettuate nei settori in cui è prevista una separazione tra i soggetti titolari delle infrastrutture ed i soggetti titolari del contratto di vendita del bene distribuito alla clientela finale (in ragione di assetti normativi, regolamentari o contrattuali), il canone è dovuto esclusivamente dal soggetto titolare dell'atto di concessione delle infrastrutture, in base alle utenze delle predette società di vendita;

- per *“occupazioni permanenti di suolo pubblico con impianti direttamente funzionali all'erogazione del servizio a rete”* devono intendersi anche quelle effettuate dalle aziende esercenti attività strumentali alla fornitura di servizi di pubblica utilità, quali la trasmissione di energia elettrica e il trasporto di gas naturale. Per tali occupazioni il canone annuo è dovuto nella misura minima di 800,00 euro.

Imposta di soggiorno - responsabilità del gestore

L'art. 5-*quinquies* del D.L. 146/2021 convertito, introducendo una norma di interpretazione autentica, ha previsto che la responsabilità introdotta dall'art. 180, comma 3, del D.L. 34/2020 ed entrata in vigore il 19.5.2020, a carico del gestore della struttura ricettiva che incassa l'imposta di soggiorno, si applichi anche alle contestazioni antecedenti tale data.

TARI - esclusione per gli immobili del Trattato del Laterano

Ai sensi dell'art. 5, commi 2-*bis* e 2-*ter*, del D.L. 146/2021 convertito, la tassa sui rifiuti (TARI) di cui all'art. 1, comma 639, della L. 147/2013 non è dovuta per gli immobili della Santa Sede indicati negli artt. 13, 14, 15 e 16 del Trattato del Laterano dell'11.2.29.

La disposizione che prevede l'esclusione dalla TARI si applica *“per i periodi d'imposta per i quali non è decorso il termine di accertamento del tributo nonché ai rapporti pendenti e non definiti con sentenza passata in giudicato”*. L'esenzione, quindi, non si applica retroattivamente solo in caso di sentenze passate in giudicato.