

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini
Dott. Alessandro Bianchi
Dott. Marco Corali

Bergamo, 8 giugno 2022

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 15/2022

1. AUTODICHIARAZIONE DEGLI AIUTI DI STATO PERCEPITI PER L'EPIDEMIA COVID-19

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

Gli operatori economici che hanno beneficiato delle misure di aiuto riconducibili alle seguenti disposizioni normative:

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

devono pertanto presentare **entro il prossimo 30 giugno 2022** l'autodichiarazione in modalità telematica all'Agenzia delle Entrate, direttamente oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni.

Nel caso in cui la dichiarazione sostitutiva sia stata già resa unitamente al modello di comunicazione presentato per l'accesso agli aiuti elencati nell'art. 1 del D.M. dell'11 dicembre 2021, per i quali il relativo modello includeva la dichiarazione sostitutiva (come, ad esempio, l'istanza per il riconoscimento del "contributo a

fondo perduto perequativo”), la presentazione della dichiarazione non è obbligatoria, sempre che il beneficiario non abbia successivamente fruito di ulteriori aiuti tra quelli elencati nel citato art. 1. In tal caso, la dichiarazione va presentata riportando i dati degli ulteriori aiuti successivamente fruiti nonché di quelli già indicati nella precedente dichiarazione sostitutiva già presentata.

La dichiarazione va comunque presentata quando:

- il beneficiario ha fruito degli aiuti riconosciuti ai fini IMU senza aver compilato il quadro C nella precedente dichiarazione sostitutiva;
- il beneficiario ha superato i limiti massimi spettanti e deve riversare gli aiuti eccedenti i massimali previsti;
- il beneficiario si è avvalso della possibilità di “allocare” la medesima misura in parte nella Sezione 3.12, sussistendone i requisiti ivi previsti, e in parte nella Sezione 3.1, qualora residui il massimale stabilito.

Per monitorare gli aiuti Covid va tenuto conto, nel calcolo dei massimali, delle relazioni di controllo rilevanti per la definizione di «impresa unica». È quanto già previsto sia dall’articolo 1, comma 17, del D.L. n. 41/2021 sia dall’articolo 3, comma 4, del D.M. dell’11 dicembre 2021 e ora ribadito dall’Agenzia delle Entrate nelle istruzioni al modello.

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

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

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

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

2. ESENZIONE IMU PER I FABBRICATI “MERCE” DELLE IMPRESE DI COSTRUZIONE

In vista del termine per il versamento dell’acconto Imu 2022, previsto per il prossimo 16 giugno, è bene tener presente che da quest’anno l’imposta presenta alcune novità tra cui l’esonero per i fabbricati «merce» (fissato dalla Legge n. 160/2019 che ha istituito la nuova Imu).

Negli ultimi anni l’imposta per questi immobili è stata corrisposta con aliquota agevolata dell’1 per mille, aumentabile dai Comuni fino al 2,5 per mille o diminuibile fino all’azzeramento. La particolare condizione di esonero, in vigore dal 2022 (comma 751 della Legge n. 160/2019), impone quindi di verificare attentamente quali sono i fabbricati “merce”, cioè i fabbricati costruiti e destinati dall’impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati.

In sostanza, per poter essere considerato fabbricato «merce», l’immobile deve rispettare due requisiti, uno soggettivo e l’altro oggettivo:

1. dev’essere posseduto da un’impresa costruttrice (sono quindi escluse le società immobiliari);
2. deve trattarsi di fabbricati di qualsiasi tipo (abitativi o ad uso diverso), costruiti (quindi ultimati), destinati alla vendita, non locati.

Inoltre, non è previsto un orizzonte temporale che limiti la durata dell’agevolazione, che può essere

riconosciuta fino a quando il costruttore rimane in possesso del fabbricato, purché non lo destini a locazione.

Le questioni controverse

Dal punto di vista soggettivo, è controversa la possibilità di estendere il concetto di impresa costruttrice alle cooperative edilizie, relativamente agli alloggi non assegnati ai soci. Questi ultimi, secondo il dipartimento delle Finanze, possono essere considerati fabbricati “merce”, ma si tratta di una posizione non condivisa dall’Ifel (fondazione dell’Anci) perché si interpreterebbe in maniera estensiva una norma agevolativa che fa espresso riferimento alle società di costruzioni e all’attività di vendita degli immobili, in contrasto al costante indirizzo giurisprudenziale che vieta soluzioni analogiche (nota Ifel del 28 maggio 2015).

Tra le altre difficoltà applicative, si segnala che in un arco di tempo indeterminato il fabbricato potrebbe essere locato e poi tornare libero più volte, creando il dubbio sulla possibilità di applicare a più riprese l’esenzione, che letteralmente dovrebbe spettare. Inoltre, non è chiara la sorte degli immobili concessi in comodato e degli immobili ristrutturati o ricostruiti, che dovrebbero anch’essi rientrare nel campo di applicazione dell’esenzione dal momento che la norma non parla di fabbricati “nuovi” (si veda la risoluzione 11/Df dell’11 dicembre 2013). Infine, c’è la questione dell’obbligo dichiarativo, cioè se il contribuente deve necessariamente presentare la dichiarazione Imu “a pena di decadenza” dall’esonero, come previsto dal D.L. n. 102/2013 e confermato dalla Cassazione (pronunce 21465/2020 e 5191/2022).

La nuova disciplina (Legge n. 160/2019) non prevede più le ipotesi di dichiarazione a pena di decadenza, per cui l’obbligo dichiarativo si applicherebbe fino al 2019, come evidenziato dal dipartimento delle Finanze a Telefisco 2020. Tuttavia si tratta di una conclusione non del tutto scontata, considerato che con la recente decisione 5191/2022 la Cassazione ha affermato che il comma 769 della Legge n. 160/2019 non ha abrogato la disposizione del D.L. n. 102/2013, che prevedeva l’obbligo dichiarativo a pena di decadenza. Nel dubbio, è consigliabile presentare comunque la dichiarazione Imu 2022 entro il 30 giugno 2023, se non si vuole correre il rischio di perdere l’esonero.

3. DICHIARAZIONE IMU 2022 RELATIVA ALLE VARIAZIONI DELL’ANNO 2021

Si ricorda che il comma 769 dell’articolo 1 della L. n. 160/2019 stabilisce che *“la dichiarazione IMU debba essere presentata o, in alternativa, trasmessa in via telematica entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell’imposta”*.

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

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

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

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

conservatoria dei registri immobiliari.

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

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

Vi sono poi una serie di altre situazioni, elencate dalle istruzioni alla compilazione del modello, in cui il Comune non è in possesso delle necessarie informazioni per la verifica del corretto calcolo dell'imposta per le quali occorre procedere alla presentazione della dichiarazione Imu. Si ricordano, in particolare: il caso dei beni in leasing, le compravendite o modifiche di valore di un'area edificabile, l'intervenuta esenzione sui fabbricati, l'indicazione dei valori contabili dei fabbricati D.

4. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI – OBBLIGO DI ANNOTAZIONE ANCHE SUL D.D.T.

L'Agenzia delle Entrate con la risposta all'istanza di interpello n. 270 del 18.5.2022 ha chiarito che il richiamo della norma agevolativa sui crediti di imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi e beni 4.0 va riportato anche nel documento di trasporto. La precisazione obbligherà pertanto le imprese a un complesso recupero di documentazione già archiviata.

La risposta 270/2022 si occupa dell'adempimento documentale richiesto per usufruire dei crediti di imposta sugli investimenti disciplinati dai commi da 1054 a 1058-ter della Legge di Bilancio 2021 (cfr. circolare di Studio n. 3/2021 § 2). Si ricorda che il comma 1062 della Legge di Bilancio 2021 stabilisce che le fatture e gli altri documenti di acquisto relativi a beni agevolati con i "tax credit" devono riportare l'espresso richiamo della disposizione agevolativa. La mancata indicazione comporta la revoca del beneficio.

Nell'interpello si chiede se la annotazione della norma agevolativa deve essere apposta, oltre che nelle fatture di acquisto, nei documenti di trasporto (Ddt) e nei verbali di collaudo e di interconnessione.

L'Agenzia delle Entrate risponde affermativamente al primo quesito: anche il Ddt, come la fattura, assolve la funzione di identificare l'investimento e deve rispettare il medesimo obbligo. Nessun richiamo alla norma è invece necessario per i verbali di collaudo o di interconnessione che riguardano univocamente l'investimento agevolato. La risposta n. 270/2022 conclude ricordando la possibilità, già prevista dalla risposta n. 438/2020, di regolarizzare "ex post" i documenti privi della apposita dicitura (con scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro) purché l'integrazione avvenga prima che sia avviata una attività di controllo da parte dell'Amministrazione.

L'interpretazione ministeriale, che giunge peraltro a distanza di oltre due anni dall'introduzione dell'obbligo documentale, appare eccessivamente rigorosa, posto che le fatture (su cui viene già richiamata la norma agevolativa) riportano sistematicamente i dati dei documenti di trasporto emessi dal fornitore. Ciò consente,

anche in assenza della ulteriore “timbratura” dei Ddt, di collegare in modo univoco questi ultimi documenti alla fattura e dunque alla norma ivi annotata. È in ogni caso opportuno che le imprese recuperino dai loro archivi i Ddt relativi agli acquisti agevolati con i crediti di imposta delle leggi 160/2016 e 178/2020 e procedano rapidamente a stampigliare la stessa dicitura già riportata in fattura.

* * * * *

IL “DECRETO UCRAINA” CONVERTITO

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 117 del 20.5.2022 la Legge n. 51/2022, che ha convertito in legge, con modificazioni, il D.L. n. 21/2022 (Decreto “Ucraina”), già commentato nella circolare di Studio n. 11/2022.

Il decreto è entrato in vigore il 22.3.2022, mentre la relativa legge di conversione è entrata in vigore il 21.5.2022.

Di seguito vengono illustrate le principali novità introdotte al Decreto “Ucraina” in sede di conversione.

1. ELIMINAZIONE DEI LIMITI TEMPORALI DI COMPENSAZIONE DEL BONUS TESSILE, MODA E ACCESSORI (art. 10-sexies)

Tramite la modifica dell’art. 48-bis comma 3 del D.L. n. 34/2020, viene stabilito che il credito d’imposta per il settore tessile, della moda e degli accessori (cfr. circolare di Studio n. 7/2022 § 8) è utilizzabile in compensazione nei periodi d’imposta successivi a quello di maturazione.

In base alla precedente formulazione, il *bonus* doveva essere adoperato nel periodo d’imposta successivo a quello di maturazione. Pertanto, il credito d’imposta maturato nel periodo d’imposta in corso al 10.3.2020 (2020 per i soggetti aventi esercizio coincidente con l’anno solare), avrebbe dovuto essere utilizzato entro la fine del periodo d’imposta successivo (e, quindi, per i soggetti aventi esercizio coincidente con l’anno solare, entro la fine del 2021). Inoltre, la compensazione sarebbe potuta avvenire soltanto a partire dal 27.11.2021.

Con la modifica in oggetto il credito maturato con riferimento al 2020 potrà essere utilizzato anche oltre la fine del periodo d’imposta 2021, mentre il credito maturato con riferimento al 2021 potrà essere utilizzato anche oltre la fine del periodo d’imposta 2022.

2. CERTIFICAZIONE SOA PER “DETRAZIONI EDILIZIE” (art. 10-bis)

Ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, dall’1.1.2023 al 30.6.2023 l’esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi che beneficiano del superbonus o agli interventi per i quali è possibile optare per la cessione del credito o lo sconto sul corrispettivo, di cui al comma 2 dell’art. 121 del D.L. n. 34/2020, deve essere affidata:

- a imprese, o a imprese subappaltatrici, che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, sono in possesso dell’attestazione SOA, di cui all’art. 84 del DLgs. 50/2016;

- a imprese che al momento della sottoscrizione del contratto di appalto, o a imprese subappaltatrici che al momento di sottoscrizione del contratto di subappalto, hanno sottoscritto un contratto finalizzato al rilascio dell'attestazione SOA.

Le suddette disposizioni non si applicano:

- ai lavori in corso di esecuzione al 21.5.2022 (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 21/2022);
- ai contratti di appalto o di subappalto aventi data certa, ai sensi dell'art. 2704 c.c., anteriore al 21.5.2022 (data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 21/2022).

Possesso dell'autorizzazione SOA

Dall'1.7.2023, invece, ai fini del riconoscimento degli incentivi fiscali di cui agli artt. 119 e 121 del D.L. n. 34/2020 *“l'esecuzione dei lavori di importo superiore a 516.000 euro, relativi agli interventi previsti dall'articolo 119 ovvero dall'articolo 121, comma 2, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, è affidata esclusivamente alle imprese in possesso, al momento della sottoscrizione del contratto di appalto ovvero, in caso di imprese subappaltatrici, del contratto di subappalto, della occorrente qualificazione ai sensi dell'articolo 84 del codice dei contratti pubblici, di cui al decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50”*.

In sostanza, quindi, per i lavori superiori a 516.000 euro, nei primi 6 mesi del 2023 le imprese a cui vengono affidati i lavori edili possono non aver ancora ottenuto la certificazione ma devono averne fatto richiesta, mentre dall'1.7.2023 dette imprese devono obbligatoriamente aver ottenuto la certificazione affinché il committente possa non soltanto beneficiare del superbonus, ma possa anche optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura in relazione a tutti gli interventi “optabili” previsti dall'art. 121 comma 2 del D.L. n. 34/2020.

3. INDICAZIONE DEL CCNL APPLICATO DAL DATORE DI LAVORO PER “DETRAZIONI EDILIZIE” (art. 23-bis)

Per i lavori che iniziano dal 28.5.2022, l'art. 1 comma 43-*bis* della L. n. 234/2021 prevede che per beneficiare delle detrazioni per interventi “edilizi” venga indicato il contratto collettivo applicato nell'atto di affidamento dei lavori e nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori.

Il nuovo adempimento riguarda i benefici previsti dagli artt. 119, 119-*ter*, 120 e 121 del D.L. n. 34/2020, nonché quelli previsti dall'art. 16, comma 2 del D.L. n. 63/2013 (c.d. “*bonus mobili*”), dall'art. 1 comma 12 della L. n. 205/2017 (c.d. “*bonus verde*”) e dall'art. 1 comma 219 della L. n. 160/2019 (c.d. “*bonus facciate*”) nel caso in cui le opere siano di importo complessivamente superiore a 70.000 euro.

Dal punto di vista degli interventi agevolati assoggettati alla predetta condizione rientrano soltanto i “*lavori edili di cui all'allegato X al decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81*” il cui importo è “*complessivamente superiore a 70.000 euro*”. L'unica modifica apportata dalla legge di conversione del D.L. n. 21/2022 che potrebbe avere un impatto sostanziale rispetto al testo previgente potrebbe essere l'aggiunta dell'avverbio “*complessivamente*”.

4. PAGAMENTO DEGLI AVVISI BONARI (art. 37-quater)

In sede di conversione del D.L. n. 21/2022, viene introdotto l'art. 37-quater, mediante il quale il termine di pagamento degli avvisi bonari viene elevato da 30 a 60 giorni.

Ordinariamente, se il contribuente paga gli importi intimati con avviso bonario nei 30 giorni dalla relativa comunicazione, le sanzioni del 30% sono ridotte al terzo.

Grazie al richiamato art. 37-quater, dall'entrata in vigore della legge di conversione al 31.8.2022, il menzionato termine viene innalzato a 60 giorni.

Ciò vale solo per le somme che vanno pagate a seguito di liquidazione automatica della dichiarazione (artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72), essendo escluso il controllo formale (art. 36-ter del DPR 600/73), disciplinato dall'art. 3 del DLgs. 462/97.

Di contro, l'elevazione del termine a 60 giorni dovrebbe riguardare anche il caso in cui l'avviso bonario viene recapitato all'intermediario, ipotesi in cui, come prevede l'art. 2-bis comma 3 del DL 203/2005, i 30 giorni (o 60 sino al 31.8.2022) decorrono dopo 60 giorni dalla notifica dell'avviso bonario all'intermediario.

In base alla Relazione tecnica al maxiemendamento posto in sede di conversione del DL 21/2022, l'elevazione del termine riguarda solo l'ipotesi in cui il contribuente paghi le somme in unica soluzione, e non la fattispecie in cui ci si avvalga del pagamento rateale ai sensi dell'art. 3-bis del DLgs. 462/97.

* * * * *

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

