

CIRCOLARE n. 2 – Febbraio 2022

Vado Ligure, lì 4 marzo 2022

SOMMARIO

SEZIONE I – NEWS	2
A. NORMATIVA	2
A.1. IRPEF – SOSTITUTI D’IMPOSTA	2
A.1.1) Trasmissione spese sanitarie	2
A.2. VARIE	2
A.2.1) Credito d’imposta per donazioni nella forma di borse di studio	2
A.2.2) Il “Decreto antifrodi”	2
A.2.3) Il decreto “Milleproroghe 2022”	3
B. PRASSI	4
B.1. I.V.A.	4
B.1.1) Trasmissione telematica dei corrispettivi	4
B.1.2) Prestazioni complesse e territorialità	4
B.1.3) Le novità IVA della Legge di bilancio 2022	5
B.1.4) Le novità IVA del Decreto Fiscale 2022	5
B.2. IRPEF - SOSTITUTI D’IMPOSTA	6
B.2.1) Le novità IRPEF 2022	6
B.3. PREVIDENZA E ASSISTENZA	8
B.3.1) Gestione separata INPS	8
B.4. TRIBUTI LOCALI	9
B.4.1) Addizionale regionale all’IRPEF	9
B.5. VARIE	9
B.5.1) Assegni vitalizi agli ex consiglieri regionali	9
B.5.2) Assegno unico per i figli a carico	10
B.5.3) Assegni per il nucleo familiare	11
C. GIURISPRUDENZA	11
C.1. IRPEF – SOSTITUTI D’IMPOSTA	11
C.1.1) Tassazione separata degli emolumenti arretrati	11
D. COMUNICATI	12
D.1. I.V.A.	12
D.1.1) Modelli Intrastat: proroga	12
SEZIONE II – FOCUS	13

SEZIONE I – NEWS

A. NORMATIVA

A.1. IRPEF – Sostituti d'imposta

A.1.1) **Trasmissione spese sanitarie**

E' stato posticipato dal 31 gennaio all'8 febbraio il termine per la trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria delle spese sanitarie riferite al secondo semestre 2021 ai fini delle dichiarazioni dei redditi precompilate 2022. Inoltre anche per l'anno 2022 rimarrà semestrale l'invio dei dati (scadenze 30 settembre 2022 e 31 gennaio 2023). A partire dal 1° gennaio 2023 l'invio dovrà essere effettuato entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale.

(Ministero dell'Economia e delle Finanze – [Decreto 2 febbraio 2022](#) – G.U. n. 32 del 08-02-2022). [↗](#)

A.2. Varie

A.2.1) **Credito d'imposta per donazioni nella forma di borse di studio**

Publicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto del Miur con cui vengono definite le procedure applicative del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 536-539, Legge n. 178/2020, per le donazioni effettuate nel 2021 o nel 2022 nella forma di borse di studio, iniziative formative finalizzate allo sviluppo e all'acquisizione di competenze manageriali, promosse da università pubbliche e private. In particolare, l'articolo 3 definisce le attività formative ammissibili (quali, ad esempio, corsi di perfezionamento e aggiornamento, *master* di I e II livello) mentre il successivo articolo 4 stabilisce che le Università devono comunicare al MIUR le iniziative e le relative donazioni entro il 28/02/2022 per le donazioni ricevute nel 2021 ed entro il 28/02/2023 per le donazioni ricevute nel 2022.

(Ministero dell'Università e della Ricerca – [Decreto 19 novembre 2021](#) – G.U. n. 33 del 09-02-2022). [↗](#)

A.2.2) **Il “Decreto antifrodi”**

Publicato sulla Gazzetta Ufficiale il decreto legge concernente “*Misure urgenti per il contrasto alle frodi e per la sicurezza nei luoghi di lavoro in materia edilizia, nonché' sull'elettricità prodotta da impianti da fonti rinnovabili*”. Ecco in sintesi i contenuti principali del provvedimento, che ora passerà all'esame delle Camere per la conversione in legge:

cessioni dei bonus edilizi (articolo 1): vengono ridefiniti i limiti per le cessioni dei bonus edilizi. In particolare:

⇒ dopo la prima cessione del credito, sia per il superbonus che per i bonus casa ordinari, saranno consentiti altri due trasferimenti solo in favore di banche e intermediari;

⇒ dal 1° maggio 2022 saranno inoltre vietate le cessioni parziali del credito d'imposta, successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle Entrate. A tal fine, al credito è attribuito un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni;

misure sanzionatorie (articolo 2): per il tecnico abilitato che nelle asseverazioni espone informazioni false o omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso ovvero attesta falsamente la congruità delle spese, è prevista la reclusione da due a cinque anni e la multa da 50.000 euro a 100.000 euro;

applicazione dei CCNL (articolo 4): per i lavori edili di importo superiore a 70.000 euro, i bonus edilizi possono essere riconosciuti solo se nell'atto di affidamento dei lavori è indicato che i lavori edili sono eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali. Il CCNL applicato deve essere riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori. La nuova regola si applica per i lavori edili avviati decorsi 90 giorni dalla data di entrata in vigore del D.L. (che è il 26.02.2022).

[\(Decreto Legge 25 febbraio 2022, n. 13 – G.U. n. 47 del 25-02-2022\).](#) 

A.2.3) Il decreto “Milleproroghe 2022”

Publicata sulla Gazzetta Ufficiale la Legge di conversione del Decreto Legge 30 dicembre 2021, n. 228 concernente “*Disposizioni urgenti in materia di termini legislativi*”. Ecco, in sintesi, i contenuti principali del provvedimento quali risultanti dalla versione finale del decreto convertito (in grassetto le modifiche apportate in sede di conversione):

assunzione dipendenti pubblici (articolo 1, comma 1): Il termine per procedere alle assunzioni di personale a tempo indeterminato relative alle cessazioni verificatesi negli anni 2009, 2010, 2011 e 2012, attualmente fissato al 31 dicembre 2021, è stato prorogato al 31 dicembre 2022;

funzioni fondamentali dei Comuni (articolo 2, comma 1): sono differiti al **31 dicembre 2023** i termini concernenti l'obbligo di gestioni associate delle funzioni fondamentali da parte dei piccoli Comuni;

approvazione bilanci 2021 (articolo 3, comma 1): prorogato al 31 luglio 2022 il termine di cui all'articolo 106, comma 7. D.L. n. 34/2020, relativo allo svolgimento delle assemblee di società ed enti; la proroga non riguarda però i bilanci degli enti pubblici;

locazioni passive della Pubblica Amministrazione (articolo 3, comma 3): è stato esteso anche al 2022 il blocco degli adeguamenti Istat relativi ai canoni di locazione passiva dovuti dalle pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, per l'utilizzo di immobili in locazione passiva, di proprietà pubblica o privata;

liquidità per le imprese appaltatrici (articolo 3, comma 4): estesa fino al 31.12.2022 la possibilità di aumentare l'anticipazione del prezzo di cui all'articolo 35, comma 18, D.Lgs. n. 50/2016, da corrispondere all'appaltatore entro quindici giorni dall'effettivo inizio della prestazione, fino al 30% del valore del contratto di appalto;

Moratoria sanzioni CU (articolo 3, comma 5-bis : intervenendo sull'art. 4 del Dpr 322/98, si dispone che, nei casi di tardiva trasmissione delle CU relative ai periodi d'imposta 2015 e 2016, non si applica la relativa sanzione se la trasmissione è stata effettuata entro il 31 dicembre del second anno successivo a quello di scadenza del termine ordinario;

PEF e tariffe TARI (articolo 3, comma 5-quinquies): a decorrere dall'anno 2022, i comuni possono approvare i piani finanziari del servizio di gestione dei rifiuti urbani, le tariffe e i regolamenti della TARI e della tariffa corrispettiva entro il termine del 30 aprile di ciascun anno;

bilancio di previsione 2022-2024 degli enti locali (articolo 3, comma 5-sexiesdecies): differito al 31 maggio 2022 il termine per la deliberazione del bilancio di previsione riferito al triennio 2022-2024 da parte degli enti locali;

recupero IVA sui crediti non riscossi nelle procedure concorsuali (articolo 3-bis): la nota di credito può essere emessa a partire dalla data di assoggettamento a procedura concorsuale o dal decreto di omologa nel caso di accordo per ristrutturazione del debito. La nuova disposizione normativa si applica alle procedure concorsuali attivate a partire dal 26 maggio 2021 compreso;

credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (articolo 3-quater): prorogati di sei mesi i termini per la consegna dei beni ordinati entro il 31 dicembre 2021 ai fini della fruizione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui all'articolo 1, commi da 1051 a 1060, Legge n. 178/2020);

utilizzo del contante (articolo 3, comma 6-septies): la soglia per l'utilizzo del contante viene mantenuta a 1.999,99 e scenderà a 999,99 dal 1° gennaio 2023;

gestione separata INPS per Co.Co.Co. della P.A. (articolo 9, comma 3): in deroga ai termini di prescrizione decennale, le P.A. sono ammesse a dichiarare e adempiere fino al 31.12.2022 agli obblighi INPS senza maggiorazioni;

(Legge 25 febbraio 2022, n. 15 – G.U. n. 49 del 28-02-2022 – Supplemento Ordinario n. 8). 

B. PRASSI

B.1. I.V.A.

B.1.1) Trasmissione telematica dei corrispettivi

L'Agenzia delle Entrate ha fornito una nutrita serie di risposte a quesiti di natura tecnica (compilazione del tracciato XML) concernenti la trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri e fatture collegate.

(Agenzia delle Entrate – Risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 3 del 14 febbraio 2022). 

B.1.2) Prestazioni complesse e territorialità

L'Agenzia delle Entrate risponde ad una istanza di consulenza giuridica in cui viene richiesta l'applicabilità dell'articolo 7-ter del D.P.R. n. 633/72 ad un contratto avente ad oggetto prestazioni complesse. L'Agenzia riafferma i principi comunitari in ordine

alla definizione di unitarietà in presenza di prestazioni distinte ma formanti un *unicum* inscindibile sotto il profilo economico-funzionale. In tali evenienze, rilevata la natura di prestazione generica, si applica l'articolo 7-ter e, pertanto, essa sarà territorialmente rilevante in Italia.

(Agenzia delle Entrate – [Risposta ad istanza di consulenza giuridica n. 4 del 23 febbraio 2022](#)). 

B.1.3) Le novità IVA della Legge di bilancio 2022

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti applicativi in relazione alle novità 2022 in materia di iva, imposta di registro e imposta di bollo.

Con particolare riferimento all'esenzione temporanea da imposta di bollo per i tirocini formativi, l'Agenzia ricorda che l'articolo 1, comma 731, della legge di Bilancio 2022 interviene sull'articolo 10- bis, comma 1, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, estendendo a tutto il 2022 l'esenzione dall'imposta di bollo sulle convenzioni per lo svolgimento di tirocini formativi e di orientamento di cui all'articolo 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196, originariamente introdotta solo per l'anno 2021.

La disposizione in esame non ha apportato alcuna modifica con riferimento all'oggetto della preesistente agevolazione (esenzione dell'imposta di bollo prevista dall'articolo 25 della Tabella di cui all'allegato B al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642) e ai beneficiari della stessa (soggetti che svolgono tirocini di formazione e orientamento).

In particolare, l'esenzione trova applicazione anche per il 2022 con riferimento alle convenzioni aventi ad oggetto lo svolgimento di tirocini di formazione e orientamento di cui all'articolo 18 della legge n. 196 del 1997.

Si tratta di tirocini pratici e stages a favore di soggetti che hanno già assolto l'obbligo scolastico ai sensi della legge 31 dicembre 1962, n. 1859, e sono volti a realizzare momenti di alternanza tra studio e lavoro nonché ad agevolare le scelte professionali mediante la conoscenza diretta del mondo lavorativo. Si osserva che il citato articolo 18 della legge n. 196 del 1997 demanda la disciplina di dettaglio a un «decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di concerto con il Ministro della pubblica istruzione, dell'università e della ricerca scientifica e tecnologica». A tal fine, con decreto ministeriale del 24 marzo 1998, n. 142, è stato emanato l'apposito regolamento recante «norme di attuazione dei principi e dei criteri di cui all'articolo 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196, sui tirocini formativi e di orientamento». Sul tema è stata, altresì, pubblicata la Direttiva del Ministro per la funzione pubblica n. 2 del 1° agosto 2005.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 3/E del 4 febbraio 2022](#)). 

B.1.4) Le novità IVA del Decreto Fiscale 2022

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una circolare contenente chiarimenti in merito alle disposizioni relative all'IVA introdotte dal D.L. n. 146/2021, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 215/2021 (si veda nostra circolare n. 12/2021). In particolare, in ordine al nuovo regime di non imponibilità ex art. 72, lett. c-bis,

D.P.R. n. 633/72, per le cessioni/prestazioni assoggettate a IVA precedentemente al 21 dicembre 2021, è possibile emettere nota di variazione entro il 2 maggio 2022 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2021) e recuperare l'IVA nel mese in cui la nota è emessa.

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 5/E del 25 febbraio 2022](#)). ↗

B.2. IRPEF - Sostituti d'imposta

B.2.1) Le novità IRPEF 2022

Numerosi i chiarimenti forniti dalla circolare; di seguito i principali, distinti per argomento:

Detrazione 65 euro: ai sensi del comma 1.1 dell'articolo 13 del TUIR, se il reddito complessivo è superiore a 25.000 euro ma non a 35.000 euro, la detrazione spettante ai sensi del menzionato comma 1 è aumentata di un importo pari a 65 euro. Tale importo va inteso quale correttivo in aumento alle detrazioni precedentemente riproporzionate e deve essere corrisposto - in presenza dei requisiti reddituali suindicati - per intero nel corso dell'anno 2022, **senza effettuare alcun ragguglio al periodo di lavoro nell'anno**. Ne consegue che **il sostituto di imposta riconosce l'ulteriore detrazione di 65 euro sin dal primo periodo di paga del 2022**, fermo restando che alla fine dell'anno, ovvero al momento della cessazione del rapporto di lavoro, deve ricalcolare la detrazione effettivamente spettante in relazione all'ammontare della retribuzione complessivamente erogata nel periodo d'imposta

Computo giorni per detrazioni art. 13 co. 1: ai fini del calcolo delle detrazioni per lavoro dipendente, **non vanno computati i giorni di assenza ingiustificata per violazione dell'obbligo di possesso della certificazione verde COVID-19**; ciò in quanto le detrazioni per lavoro dipendente vanno rapportate al periodo di lavoro nell'anno e cioè al numero dei giorni compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro per i quali il lavoratore ha diritto alle detrazioni per lavoro dipendente: in tale numero di giorni vanno in ogni caso compresi le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi e vanno sottratti i giorni per i quali non spetta alcun reddito, neppure sotto forma di retribuzione differita (ad esempio, le assenze per aspettativa senza corresponsione di assegni).

Trattamento integrativo: per i redditi fra 15000 e 28000, sono previsti step successivi:

- occorre, innanzitutto, verificare la “capienza” dell'imposta lorda sui redditi da lavoro dipendente rispetto alle detrazioni previste dall'articolo 13, comma 1, del TUIR (senza quindi la detrazione da 65 euro prevista dal comma 5)
- successivamente occorre verificare che vi sia “incapienza” dell'imposta lorda determinata secondo le regole ordinarie, rispetto alle detrazioni di cui agli art. 12 e 13 (oltre le detrazioni per spese anni precedenti, peraltro non note al sostituto d'imposta e da gestire in sede di mod. 730).

Occorre, infine, calcolare l'importo del trattamento integrativo teorico spettante tenendo conto che il predetto trattamento va rapportato al periodo di lavoro nell'anno e deve essere pari alla differenza tra la somma delle predette detrazioni d'imposta e

l'imposta lorda. Tale importo non può, comunque, essere superiore a 1.200 euro annui.

Il trattamento integrativo va riconosciuto dai sostituti d'imposta in via automatica, senza attendere alcuna richiesta esplicita da parte dei sostituiti.

Tale trattamento va attribuito dai sostituti d'imposta ripartendone i relativi importi sulle retribuzioni relative a prestazioni rese a decorrere dal 1° gennaio 2022 e verificandone in sede di conguaglio la relativa spettanza.

I sostituti d'imposta devono determinare la spettanza del trattamento integrativo e il relativo importo sulla base dei dati a loro disposizione, più precisamente, in base:

- al reddito previsionale relativo all'anno in corso e
- alla "capienza" ed alla "incapienza", come sopra descritte, relative all'anno in corso

Il sostituto d'imposta è tenuto a verificare la "capienza" e la "incapienza" sulla base delle detrazioni a lui note, vale a dire quelle di cui agli articoli 12 e 13, commi 1 e 1.1, del TUIR, e ad effettuare un conguaglio di fine anno/cessazione; l'eventuale conguaglio definitivo va effettuato in sede di dichiarazione dei redditi presentata dal sostituito.

In caso di **cessazione del rapporto di lavoro**, il sostituto d'imposta in sede di conguaglio di fine rapporto di lavoro è tenuto a **recuperare i benefici fiscali non spettanti in un'unica soluzione**, indipendentemente dall'importo, in mancanza di ulteriori retribuzioni sulle quali operare il recupero in maniera dilazionata. Qualora il recupero del beneficio non spettante non possa avvenire in occasione del conguaglio di fine rapporto di lavoro, ad esempio per **incapienza della retribuzione**, si applica l'articolo 23, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui l'«importo che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapienza delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo».

Detrazione famiglie numerose (soppressa dal 1/3/22): il ragguaglio della detrazione ai soli due mesi di vigenza dell'articolo 12 deve essere effettuato anche con riferimento alla detrazione per famiglie numerose. La condizione richiesta dalla norma dell'esistenza di almeno quattro figli a carico può, tuttavia, verificarsi in tutto il periodo d'imposta 2022, ciò in quanto l'ulteriore detrazione non spetta per ciascun figlio, ma deve intendersi come bonus complessivo ed unitario a beneficio delle famiglie numerose, senza la necessità di verificare che l'evento che dà diritto alla detrazione stessa sia avvenuto in vigenza del citato comma 1-bis. Ad esempio, se si ipotizza, al 1° gennaio 2022, un nucleo familiare composto da genitori e quattro figli, l'ulteriore detrazione per figli a carico di 1.200 euro prevista dall'articolo 12, comma 1-bis, del TUIR deve essere riconosciuta per soli due mesi (gennaio e febbraio 2022) nella misura di 200 euro ($1.200/12 \times 2$). Tale detrazione spetta, nella medesima misura, anche se il quarto figlio nasce, ad esempio, a settembre 2022.

Gestione figli:

Per i **figli disabili** di età pari o superiore a 21 anni le detrazioni fiscali di cui all'articolo 12 sono cumulabili con l'AUU eventualmente percepito.

Al primo figlio di età pari o superiore a 21 anni, può essere riconosciuta **la detrazione prevista per il coniuge** - se più conveniente delle detrazioni previste per i figli a carico di cui alla predetta lettera c) - nel caso in cui l'altro genitore manchi o non abbia riconosciuto i figli naturali e il contribuente non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi siano figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non sia coniugato o, se coniugato, si sia successivamente legalmente ed effettivamente separato.

Atteso che le predette detrazioni sono rapportate al mese e competono dal mese in cui si sono verificate fino a quello in cui sono cessate le condizioni richieste, la detrazione di cui al novellato articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR spetta **dal mese del compimento dei 21 anni** di età del figlio.

Il conguaglio di aprile 2022: qualora i sostituti d'imposta non siano riusciti ad applicare tempestivamente le nuove regole, tenuto conto del necessario adeguamento dei software per la lavorazione delle buste paga e della circostanza che il 1° marzo 2022 entrano in vigore le modifiche dell'articolo 12 del TUIR, l'Agenzia ritiene che i sostituti d'imposta possano applicare le modifiche normative in commento **entro il mese di aprile 2022, provvedendo ad effettuare un conguaglio per i primi tre mesi del 2022**

(Agenzia delle Entrate – [Circolare n. 4/E del 18 febbraio 2022](#)). ↗

B.3. Previdenza e assistenza

B.3.1) Gestione separata INPS

Acquisito il parere del Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, INPS chiarisce che non si applica al caso in esame l'aliquota di contribuzione dovuta al Fondo di rotazione o ai Fondi interprofessionali per la formazione continua, ai sensi dell'articolo 25 della legge 21 dicembre 1978, n. 845.

Pertanto, a decorrere dal 1° gennaio 2022 è dovuta un'aliquota contributiva aggiuntiva pari all'**1,31% in sostituzione della precedente aliquota pari allo 0,51%** stabilita al comma 15-bis dell'articolo 15 del decreto legislativo n. 22/2015, così come modificato dall'articolo 7 della legge 22 maggio 2017, n. 81

Le aziende committenti che, per il versamento dei contributi relativi al mese di gennaio 2022, non abbiano potuto tenere conto della nuova aliquota contributiva relativa al finanziamento della prestazione della DIS-COLL sopra descritta **possono effettuare gli adempimenti relativi a detto periodo entro tre mesi** dalla pubblicazione della presente circolare, così come previsto dalla deliberazione n. 5/1993 del Consiglio di Amministrazione dell'Istituto approvata con D.M. 7 ottobre 1993. Di seguito le nuove aliquote

<i>Fattispecie</i>	<i>no copertura</i>	<i>altra copertura</i>
<i>Occasionali</i>	33,72	24
<i>Collegi/commissioni</i>	33,72	24
<i>Cda/revisori</i>	35,03	24
<i>Co.co.co.</i>	35,03	24
<i>Borsisti/assegnisti</i>	35,03	24

(INPS – [Circolare n. 25 dell'11 febbraio 2022](#)). ↗

B.4. Tributi locali

B.4.1) Addizionale regionale all'IRPEF

Il Dipartimento delle Finanze, a seguito delle modifiche all'articolo 11 del Tuir apportate dalla Legge di bilancio 2022, ha fornito chiarimenti sulla necessità di adeguamento da parte delle Regioni e Province autonome della disciplina dell'addizionale regionale alla nuova articolazione degli scaglioni IRPEF. In particolare:

- ⇒ la legge regionale dovrà essere pubblicata nel bollettino ufficiale della Regione o della Provincia autonoma entro il termine del 31 marzo 2022 ed entro il 13 maggio 2022 le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano devono trasmettere i dati rilevanti per la determinazione dell'addizionale regionale all'IRPEF ai fini della pubblicazione sul sito internet www.finanze.gov.it;
- ⇒ le Regioni che, invece, intendano mantenere l'applicazione dell'aliquota unica dell'addizionale non sono tenute ad assolvere agli adempimenti prescritti dalla Legge n. 234/2021 e possono già procedere all'inserimento dei dati rilevanti per la determinazione del tributo nell'applicazione disponibile nell'Area riservata del Portale del Federalismo fiscale, fermo restando che anche in questo caso resta valido il termine del 13 maggio 2022;
- ⇒ gli Enti che avessero modificato la disciplina dell'addizionale entro il 31 dicembre 2021, si trovano nella situazione di dover approvare una nuova legge che disponga l'articolazione delle aliquote dell'addizionale regionale all'IRPEF in linea con i nuovi scaglioni di reddito dell'IRPEF.

(Dipartimento delle Finanze – [Risoluzione 2/DF del 1° febbraio 2022](#)). ↗

B.5. Varie

B.5.1) Assegni vitalizi agli ex consiglieri regionali

La questione posta dall'Istante concerne il trattamento fiscale da riservare agli assegni vitalizi e di reversibilità e alle quote di assegno vitalizio pro-rata, in corso di erogazione o non ancora erogati o sospesi, in favore di coloro che hanno ricoperto la carica di presidente, di assessore o di consigliere della Regione XXX a seguito della rideterminazione operata dalla legge regionale n. ... del, in attuazione dell'intesa del 3 aprile 2019 tra il Governo, le Regioni e le Province autonome, in materia di contenimento della spesa pubblica e di quanto disposto dall'articolo 1, commi 965, 966 e 967, della legge di Bilancio 2019 (l. 145/18), che ha comportato un **abbattimento della spesa complessiva regionale per assegni vitalizi**.

Nel presupposto che gli assegni vitalizi e di reversibilità oggetto di rideterminazione cui si riferisce l'istanza siano benefici maturati sulla base di trattenute operate durante la carica elettiva degli aventi diritto (o, nel caso di reversibilità, dei de cuius), già assoggettate a imposizione fiscale nel predetto periodo, in quanto le medesime non erano considerate oneri deducibili, l'Agenzia ritiene che debba permanere l'applicazione della quota non imponibile dell'importo lordo spettante, secondo il

meccanismo previsto dall'articolo 52, comma 1, lettera b), secondo e terzo periodo, del Tuir, teso a evitare la doppia imposizione fiscale.

Nel parere reso in risposta all'istanza di **consulenza giuridica n. 9542/2016**, richiamata dall'Istante, in relazione agli assegni vitalizi erogati dopo la riforma che ne ha determinato l'abolizione, l'Agencia aveva ritenuto, al fine di garantire lo stesso regime fiscale applicabile prima della predetta riforma ed evitare duplicazioni d'imposta, «che la quota imponibile dell'assegno vitalizio deve essere calcolata applicando la percentuale risultante dal **rapporto tra l'ammontare degli assegni vitalizi e le trattenute complessivamente effettuate nell'ultimo periodo d'imposta di vigenza dell'istituto per l'intero anno**», ovvero sia utilizzando il dato storico relativo all'ultimo anno intero di applicazione del regime di ritenute non previdenziali sui vitalizi spettanti ai titolari di cariche elettive, anno in cui ha trovato piena applicazione il meccanismo di calcolo dettato dall'articolo 52, comma 1, lettera b), del Tuir.

In applicazione del predetto principio, l'Ufficio di presidenza del Consiglio regionale aveva determinato che la quota parte degli assegni vitalizi e di reversibilità da assoggettare a ritenute IRPEF, per l'anno 2016 e seguenti, fosse pari all'84,26 per cento, sulla base dei dati del 2012, ultimo anno di applicazione delle ritenute sugli assegni vitalizi per la Regione XXX.

A seguito dell'abolizione dell'istituto del vitalizio avvenuta ai sensi dell'articolo 3 della legge regionale n..... del essendo stato rideterminato in diminuzione l'ammontare degli assegni vitalizi a decorrere dal 1° dicembre 2019 e, conseguentemente, variato un elemento del rapporto in virtù del quale era stato individuato il criterio forfetario di determinazione della base imponibile degli assegni vitalizi pari all'84,26 per cento, l'Agencia ritiene che **debba essere rimodulata in misura corrispondente tale percentuale, al fine di calcolare la quota parte dell'attuale ammontare degli assegni vitalizi da escludere dall'imposizione**, poiché corrispondente in misura forfetaria ai contributi non previdenziali già assoggettati a tassazione.

L'Agencia reputa quindi condivisibile la soluzione prospettata dall'Istante, secondo cui la quota imponibile degli assegni vitalizi in corso di erogazione va calcolata in ragione del rapporto tra la spesa complessiva degli assegni vitalizi nel periodo d'imposta 2020 (prima annualità nella quale è stata applicata per tutte le mensilità la riduzione di cui alla suddetta legge) e le trattenute complessivamente effettuate nell'ultimo anno di vigenza dell'istituto dell'assegno vitalizio, ossia il 2012, nella misura in cui tali trattenute che hanno alimentato i vitalizi non siano state dedotte, ma abbiano scontato l'imposta.

(Agencia delle Entrate – [Risposta n. 78 del 7 febbraio 2022](#)). 

B.5.2) Assegno unico per i figli a carico

L'INPS ha pubblicato una circolare contenente chiarimenti circa il nuovo assegno unico e universale per i figli a carico, introdotto dal D.Lgs.n. 230/2021, spettante, per il periodo compreso tra il mese di marzo di ciascun anno e il mese di febbraio dell'anno successivo, ai nuclei familiari sulla base della condizione economica del

nucleo, in base all'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE). Tra i principali passaggi della circolare si segnala:

- ⇒ requisiti per l'applicazione dell'assegno unico;
- ⇒ criteri per la determinazione dell'assegno unico;
- ⇒ modalità e termini di presentazione della domanda;
- ⇒ modalità di riscossione;
- ⇒ adempimenti in qualità di sostituto di imposta.

(INPS – [Circolare n. 23 dell'8 febbraio 2022](#)). ↗

B.5.3) Assegni per il nucleo familiare

In assenza di figli per i quali spetta l'assegno unico universale, potranno comunque essere richiesti gli assegni per il nucleo familiare, ma limitatamente agli altri componenti del nucleo in possesso dei requisiti di legge.

Ne consegue che dal 1° marzo possono essere presentate richieste di Anf (per periodi decorrenti dallo stesso mese) esclusivamente per i nuclei familiari senza figli, mentre dalla medesima decorrenza saranno bloccate d'ufficio le prestazioni relative a domande già presentate per nuclei con almeno un figlio minore o maggiorenne inabile.

L'Inps chiarisce che la prestazione degli Anf sarà preclusa solo ai nuclei familiari in cui sia presente almeno un figlio che dà diritto al nuovo assegno unico universale in base all'articolo 2 del Dlgs 230/2021. Laddove, invece, nel nucleo siano presenti figli esclusi dal campo di applicazione dell'assegno unico universale (ossia di età pari o superiore a 21 anni se non disabile, o maggiorenne senza i requisiti previsti dall'articolo 2, comma 1, lettera b), del Dlgs 230/2021), la prestazione degli Anf potrà essere richiesta in via residuale per gli altri componenti del nucleo (coniugi, fratelli, sorelle e nipoti di età inferiore a 18 anni o a prescindere dall'età in caso di soggetto inabile, orfani di entrambi i genitori e senza diritto di pensione ai superstiti).

(INPS – [Circolare n. 34 del 28 febbraio 2022](#)). ↗

C. GIURISPRUDENZA

C.1. IRPEF – Sostituti d'imposta

C.1.1) Tassazione separata degli emolumenti arretrati

La Cassazione fornisce un'interpretazione "aperta" in ordine al concetto di «**altre cause non dipendenti dalla volontà delle parti**».

La Corte afferma che sono tali le situazioni in cui è da escludere che il ritardo nel pagamento sia dipeso da una volontà strumentale delle parti, finalizzata esclusivamente ad avvalersi del beneficio in questione.

Ciò significa, a stretto rigore, che per esempio un ritardo derivante da guasti del sistema gestionale delle paghe possono legittimare l'istituto in esame.

Nella pronuncia, inoltre, la Corte osserva che non può mai aversi tassazione separata qualora il pagamento dell'emolumento richieda per sua natura lo slittamento all'anno successivo a quello di competenza; il caso classico è quello della produttività, su cui

invece l’Agenzia è più volte intervenuta nel 2021 per affermare che la tassazione separata spetta comunque se il Contratto integrativo è sottoscritto dopo la chiusura del periodo d’imposta di riferimento.

(Corte di Cassazione – Ordinanza n. 3925 depositata l’8 febbraio 2022). [↗](#)

D. COMUNICATI

D.1.I.V.A.

D.1.1) Modelli Intrastat: proroga

L’Agenzia delle Dogane - di concerto con l’Agenzia delle Entrate - ha comunicato il rinvio al 7 marzo 2022 del termine per la presentazione degli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari riferiti a gennaio 2022.

(Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e Agenzia delle Entrate – [Comunicato del 24 febbraio 2022](#)). [↗](#)

SEZIONE II – FOCUS

La disciplina Iva della formazione

L'articolo 10, comma 1, numero 20) del Dpr. 633/72 dispone l'applicazione del regime di esenzione per le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale. A questa si aggiunge la speciale disposizione stabilita dall'articolo 14, comma 10 della Legge 537/93 che riserva il trattamento di esenzione da Iva ai versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale.

L'individuazione dei requisiti di carattere oggettivo delle prestazioni che possono rientrare fra quelle di formazione, e fra queste quelle che possano beneficiare del regime di esenzione Iva, nonché la definizione dei requisiti soggettivi che deve possedere il soggetto erogatore delle medesime o, nel caso di committente pubblica amministrazione, il soggetto committente il servizio e le caratteristiche della prestazione, costituiscono spesso fonte di difficoltà applicative, cui consegue, evidentemente, la non sempre corretta determinazione del regime Iva, nelle alterne ipotesi di esenzione e di imponibilità con aliquota ordinaria.

La corretta individuazione del regime legittimamente applicabile è fondamentale non solo per il soggetto che eroga la formazione ed emette la fattura, ma anche per il committente che acquista il servizio di formazione in regime di soggettività passiva Iva (cioè fuori dalla veste di consumatore finale), il quale può a sua volta essere coinvolto dalla problematica sotto un duplice profilo: da un lato, l'obbligo di regolarizzazione richiesta dall'art. 6 co. 8 del D.lgs. 471/97 qualora ricevesse fattura in regime di esenzione non applicabile e non vi fosse da parte del fornitore, ancorché richiesta, l'emissione di nota di variazione per regolarizzazione nei relativi termini stabiliti; dall'altro lato, il problema connesso all'esercizio del diritto alla detrazione qualora ricevesse fatture con errato addebito di Iva a fronte invece di un regime di esenzione applicabile in quanto proprio della prestazione, che esporrebbe il cessionario alla potenziale indebita detrazione e relative sanzioni.

Criticità

Requisito soggettivo per l'applicazione dell'art. 10 n. 20).

Mentre non vi è dubbio che soggetti quali le Università statali configurino il requisito, la tematica di maggior criticità riguarda le fattispecie di accreditamento di un determinato ente/società nei diversi settori della formazione professionale operate dalle Regioni. In particolare, occorre chiarire se l'accREDITAMENTO nelle diverse macrotipologie di attività formative previsto nelle singole Regioni possa consentire ai soggetti che sono ivi ricompresi di svolgere in regime di esenzione le diverse attività formative che rientrano nella specifica macrotipologia o se, al contrario, il regime di esenzione è subordinato al riconoscimento del singolo corso svolto.

Il tema si pone non tanto a seguito di specificazioni normative in tal senso, bensì a fronte di indicazioni dell’Agenzia delle Entrate che non sono assolutamente univoche in proposito.

In tale contesto è importante ricordare che, secondo l’art. 117 della Costituzione, la potestà legislativa per l’istruzione e la formazione professionale è esercitata dalle regioni: la Legge-quadro n. 845/1978 in materia di formazione professionale stabilisce inoltre che le Regioni provvedono a disciplinare con proprie leggi, tra l’altro, la programmazione, l’attuazione e il finanziamento delle attività di formazione professionale.

Requisito oggettivo per l’applicazione dell’art. 10 n. 20)

Assume rilievo centrale l’oggetto dell’attività formativa e, in particolare, la finalizzazione ad attività di insegnamento scolastico e universitario, oppure la finalizzazione a qualificazioni e/o aggiornamenti di natura professionale.

Sul punto, con la sentenza 14 marzo 2019, causa C-449/17, la Corte di Giustizia ha chiarito l’ambito applicativo del regime di esenzione dall’Iva, il quale deve essere riconducibile ai servizi di *«... educazione dell’infanzia o della gioventù, l’insegnamento scolastico o universitario, la formazione o la riqualificazione professionale, nonché per le prestazioni di servizi e le cessioni di beni con essi strettamente connesse, effettuate da enti di diritto pubblico aventi lo stesso scopo o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato come aventi finalità simili»*, precisando che l’*«insegnamento scolastico o universitario»* non comprende

l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida, ai fini dell'ottenimento delle patenti per i veicoli delle categorie B e C1.

Per adeguarsi all'orientamento della Corte di giustizia, più restrittivo rispetto alla norma nazionale, il legislatore italiano è intervenuto con l'articolo 32 del Dl 124/2019 e, con decorrenza dal 1° gennaio 2020, ha modificato l'articolo 10, comma 1, n. 20) del Dpr 633/1972, escludendo espressamente dalle prestazioni didattiche esenti ai fini Iva «l'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1». La modifica normativa, sebbene rispettosa del principio allora espresso a Lussemburgo, sembrerebbe però non aver risolto il problema in via definitiva. La norma interna, in effetti, continua a presentare un ambito applicativo potenzialmente più ampio rispetto alla norma europea, in quanto le «prestazioni didattiche di ogni genere» possono includere insegnamenti specialistici non rientranti propriamente nella nozione di «insegnamento scolastico o universitario» come intesa dalla Corte di giustizia. Pertanto, sarebbe opportuno che il legislatore nazionale, qualora decidesse di adeguarsi all'interpretazione unionale, questa volta lo facesse in maniera meno semplicistica, modificando la norma in modo da renderla compatibile con il diritto Ue nel suo complesso, dunque non solo rispetto a casi specifici decisi dalla Corte, come è avvenuto per le patenti di guida.

In merito invece alla nozione di formazione professionale, in linea con l'articolo 44 del Regolamento UE 282/2011, i servizi di formazione o riqualificazione

professionale comprendono le prestazioni didattiche direttamente relative a un'attività commerciale o professionale, nonché le prestazioni didattiche per la formazione e l'aggiornamento professionale.

L'esenzione legata al soggetto fruitore della formazione.

In base all'articolo 14, co. 10 della L. 537/93 sono esenti dall'Iva, ai sensi dell'articolo 10 del Dpr 633/1972, i *“versamenti eseguiti dagli enti pubblici per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione del personale”*.

La norma si connota per talune incertezze applicative le quali si riferiscono sostanzialmente a due distinti profili: da un lato il concetto di “esecuzione di corsi”, dall'altro il concetto di “personale”.

Per quanto riguarda il concetto di “esecuzione di corsi” non vi sono particolari dubbi nelle casistiche in cui l'ente pubblico affidi ad un soggetto terzo la realizzazione di un corso di formazione anche all'interno di un convegno o seminario, quando la formazione è destinata al personale dipendente dell'ente. L'esenzione Iva stabilita dalla norma, in questo caso, trova pacifica applicabilità. Le problematiche sorgono invece nei casi in cui l'ente pubblico svolga attività di formazione *“in house”* rivolgendosi a società di formazione o a docenti singoli per la parte scientifica. L'Agenzia, con la ormai datata ma non smentita risoluzione 84/E/03, aveva negato l'esenzione per i corrispettivi erogati a pagamento delle docenze nel caso di corsi organizzati autonomamente da un ente pubblico, considerando le stesse quali

prestazioni di servizi (alla stregua delle utenze), cioè come singoli fattori produttivi impiegati per la realizzazione complessiva dell'attività e non qualificabili e riconducibili al concetto di "esecuzione di corsi". Certamente, tale linea interpretativa deve essere confrontata con l'oggetto della prestazione: la mera docenza non può fruire dell'esenzione, mentre potrebbe esservi ricondotta un'attività che determina l'erogazione di un servizio complessivo costituito da programmazione, realizzazione materiale, docenza, verifica dell'apprendimento, a prescindere dal fatto che la stessa sia resa da una società di formazione o da un professionista che sia anche, al tempo stesso, il docente. Anche in quest'ultima ipotesi, resta comunque il dubbio sull'incidenza che possano avere, nella qualificazione in argomento, i profili degli aspetti organizzativi, quando questi vengano rimessi essenzialmente all'impegno diretto del soggetto committente il servizio di formazione e non al soggetto erogante il servizio medesimo.

Sul punto non vi è invece dubbio che, nel caso di corsi accreditati da enti pubblici, ove i corrispettivi versati dai soggetti cessionari fruiscono del regime di esenzione ex art. 10 n. 20 del Decreto Iva, l'esenzione non sia applicabile alle prestazioni rese dal singolo docente a favore dell'ente accreditato che eroga la prestazione in regime di esenzione per le ragioni esposte. In tal senso è chiara la risposta ad interpello n. 457 del luglio 2021. Questa risposta richiama, fra l'altro, anche il tema delle lezioni impartite a titolo privato dalle singole persone fisiche, citando la Sentenza della Corte di Giustizia Europea del 28 gennaio 2010, causa C-473/08; ivi è stato precisato che non impartisce lezioni "a titolo personale" il docente che operi nell'ambito di corsi

proposti da un ente terzo che sia responsabile dell'attività di formazione nel cui ambito il docente ha impartito lezioni e che abbia retribuito quest'ultimo in quanto erogatore di servizi a beneficio del sistema educativo amministrato dall'ente stesso.

Seconda tematica riferibile al contesto, di non univoca interpretazione, è costituita dal concetto di “personale” ed in particolare se debba trattarsi esclusivamente di personale dipendente o se l'esenzione possa essere applicata anche in caso di partecipazione da parte di percettori di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. Sul punto, in assenza di posizioni interpretative da parte della Direzione Centrale dell'Agenzia delle entrate, le varie risposte delle Direzioni Regionali non sono sempre state convergenti verso un unico orientamento, seppur esprimendosi su casistiche parzialmente differenti tra loro. Quale posizione maggiormente rappresentativa e aderente alla lettera della norma ed al concetto di “personale”, si segnala la risposta ad interpello con cui la DRE Lombardia (n. 904-1109/2018) ha negato l'esenzione per le quote di partecipazione relative a borsisti, assegnisti e studenti di un Ateneo.

La formazione on-line

Le disposizioni in ordine al regime di esenzione valgono anche in riferimento all'attività di formazione *on-line*, resa tramite il mezzo elettronico, formazione che potrà, sulla scorta delle analisi svolte, risultare esente o imponibile Iva ad aliquota ordinaria.

Al contrario, nel caso in cui le attività di formazione vengano qualificate come “servizio prestato tramite strumenti elettronici”, ai sensi dell’articolo 7 del Regolamento UE 282/11, in quanto si svolgono in tale quadro operativo caratteristico, occorrerà sempre applicare il regime ordinario di imponibilità Iva per il rispetto dell’articolo 98 della Direttiva 2006/112/CE, che non consente agli Stati membri di applicare aliquote ridotte e regimi di esenzione ai servizi forniti per via elettronica.

La distinzione tra prestazione di servizi di formazione a distanza e “servizio prestato tramite strumenti elettronici” è fondata sull’esistenza o meno della possibilità di interazione fra docente e discenti. L’interazione sussiste ogniqualvolta sia possibile per i discenti intervenire direttamente durante l’esposizione o a margine di essa. Al contrario, non vi è interazione nel caso di lezioni video-registrate che vengono acquistate e fruite senza possibilità di interventi da parte del fruitore o comunque con intervento umano assai limitato, non funzionale ad una effettiva interazione: solo in questo secondo caso è configurata la fattispecie del “servizio prestato tramite strumenti elettronici”, ai sensi dell’articolo 7 del Regolamento UE 282/11.

Procedura

L’applicazione del regime di esenzione di cui all’art. 10, comma 1 n. 20) del Dpr 633/72 è condizionata, in primo luogo, dall’oggetto dell’attività formativa: si può trattare di materie oggetto di insegnamento scolastico o universitario oppure di formazione di natura professionale.

Nel primo caso, il soggetto erogatore deve essere in possesso del requisito del riconoscimento pubblico per l'insegnamento negli specifici settori scolastico o universitario.

Nel secondo caso, e cioè nel settore della formazione professionale, l'esenzione è legata alla tipologia del soggetto che eroga la formazione. Si deve trattare di organismi pubblici e/o privati operanti nel settore della formazione professionale, per i quali il riconoscimento pubblico opera alternativamente secondo le seguenti modalità:

- a) riconoscimento a seguito di iscrizione ad appositi albi o elenchi tenuti dalla Regione con riferimento a specifiche materie di formazione professionale di competenza della Regione stessa o da altri Enti pubblici specificamente competenti nel singolo settore (ad esempio gli Ordini professionali)
- b) riconoscimento per atto concludente, a seguito di specifica approvazione e finanziamento da parte di un ente pubblico dell'attività formativa

Una ulteriore casistica in cui è applicabile il regime di esenzione è quella prevista dall'art. 14 comma 10 della L. 537/93 per la casistica in cui un ente pubblico affidi a terzi l'esecuzione di una attività di formazione destinata al personale dipendente. Non rileva la natura giuridica del soggetto che eroga l'attività di formazione ma deve trattarsi di esecuzione di attività formativa nel suo complesso e non di prestazioni di servizi singoli, quali ad esempio le attività di mersa docenza.

Al verificarsi delle condizioni sopra sintetizzate, in tutte le fattispecie indicate, non rileva la modalità secondo la quale la formazione viene resa e quindi, al ricorrere delle condizioni, l'esenzione è applicata anche nelle casistiche di formazione svolta utilizzando il canale telematico; occorre però che, in tali situazioni, sia possibile l'intervento umano e cioè l'interazione fra docente e discenti; in difetto di tale interazione, la prestazione si qualifica come servizio reso tramite mezzo elettronico (e non quale servizio di formazione), con la conseguenza che deve sempre essere applicato il regime Iva ordinario. [↗](#)