



**STUDIO  
SALVETTA**

Dottori Commercialisti  
Associati

## NEWSLETTER MAGGIO 2022 01.05

### Informative e news

---

|                                                                                                                    |         |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| Le <i>news</i> di maggio                                                                                           | pag. 2  |
| Acconto Imu 2022                                                                                                   | pag. 4  |
| Dichiarazioni Imu: le variazioni relative all'anno 2021 vanno comunicate entro il 30 giugno 2022                   | pag. 8  |
| Esonero Irap per i piccoli contribuenti e non debenza 2021                                                         | pag. 10 |
| Il Ministero del lavoro chiarisce la procedura di iscrizione al Runts per Ets riconosciuti e non                   | pag. 17 |
| Il deposito nel Runts dei bilanci Ets relativi al periodo d'imposta 2021                                           | pag. 21 |
| Dal 1° maggio 2022 operativa l'indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (Iscro)                | pag. 23 |
| Sport dilettantistico (Asd-Ssd): chiarimenti dell'Agenzia sull'ambito applicativo dei compensi sportivi            | pag. 25 |
| Possibile emissione della nota di variazione Iva in assenza di insinuazione al passivo della procedura concorsuale | pag. 28 |
| Rimborsabile l'Iva nel caso di cessioni "on line"                                                                  | pag. 29 |
| Pubblicato il provvedimento per l'autodichiarazione degli aiuti di Stato percepiti legati all'epidemia Covid-19    | pag. 32 |
| Il regime premiale ai fini Isa                                                                                     | pag. 33 |

### I formulari operativi

---

|                                                                                                                                                                  |         |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|
| <i>Fac simile</i> di dichiarazione per il non assoggettamento a Irap per agenti di commercio, promotori finanziari, <i>broker</i> assicurativi e piccole imprese | pag. 15 |
| <i>Fac simile</i> di dichiarazione per il non assoggettamento a Irap per professionisti                                                                          | pag. 16 |
| Formulario assegnazione autovettura aziendale in uso promiscuo                                                                                                   | pag. 40 |

### Le procedure amministrative e contabili in azienda

---

|                                                    |         |
|----------------------------------------------------|---------|
| Veicoli in uso ai dipendenti e agli amministratori | pag. 35 |
|----------------------------------------------------|---------|

### Speciale Decreto PNRR 2

---

|                             |         |
|-----------------------------|---------|
| Approvato il Decreto PNRR 2 | pag. 41 |
|-----------------------------|---------|

### Occhio alle scadenze

---

|                                                     |         |
|-----------------------------------------------------|---------|
| Principali scadenze dal 16 maggio al 15 giugno 2022 | pag. 43 |
|-----------------------------------------------------|---------|

## **Informative e news**

### **FONDO PERDUTO PER IL COMMERCIO AL DETTAGLIO**

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

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

**(Decreto Direttoriale del 24 marzo)**

### **CESSIONE DEI CREDITI**

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

**(Agenzia delle entrate – divisione servizi – aprile 2022)**

### **DISPONIBILI I MODELLI DICHIARATIVI IN VERSIONE DEFINITIVA**

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

**(Aggiornamento del 22 aprile 2022)**

### **RAPPORTI DI LAVORO AUTONOMO OCCASIONALE**

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

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

### **BONUS PUBBLICITÀ ELENCO FRUITORI**

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

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

### **BONUS STRAORDINARI PER LE AZIENDE ENERGIVORE E GASIVORE**

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

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

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

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

### **ESENZIONE IVA PER PRESTAZIONI PROPRIE CASE DI RIPOSO E SIMILI**

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

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

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

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

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

## **Informative e news**

### **ACCONTO IMU 2022**

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

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

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

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

### **Versamenti**

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

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

|              | <b>Scadenza</b>         | <b>Parametri di calcolo</b>                                       |
|--------------|-------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| Acconto 2022 | <b>16 giugno 2022</b>   | <b>Aliquote anno precedente</b>                                   |
| Saldo 2022   | <b>16 dicembre 2022</b> | <b>Aliquote anno in corso</b> (se pubblicate entro il 28 ottobre) |

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

### **Modalità di versamento**

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

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

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

### **Le aliquote applicabili**

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

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

### **I soggetti passivi**

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

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

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

### **Gli immobili interessati**

L'Imu è dovuta in relazione agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune, con esclusione dell'abitazione principale (se l'immobile è diverso da A/1, A/8 e A/9) e delle relative pertinenze.

Per abitazione principale si intende l'unico fabbricato nel quale il contribuente ed il suo nucleo familiare hanno stabilito la dimora e la residenza; dal 2022, nel caso di coniugi con dimora/residenza divergenti,

comunque spetta l'esenzione per uno degli immobili abitati dalla famiglia.

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

#### ➔ *Fabbricati*

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

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

I fabbricati rurali strumentali (stalle, depositi attrezzi, etc.) sono imponibili Imu applicando un'aliquota particolarmente ridotta pari allo 0,1% che il Comune può ridurre sino all'azzeramento.

È prevista inoltre una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili e inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 10, D.Lgs. 42/2004.

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

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

#### ➔ *Terreni agricoli*

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

I terreni sono esenti da Imu nelle seguenti situazioni:

- quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare n. 9/1993. Alcuni Comuni sono designati parzialmente montani (PD) e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;

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

⇒ *Aree edificabili*

La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future. Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è confermata la finzione di non edificabilità delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno, saranno esentati da Imu come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

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

## **Informative e news**

---

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

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

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

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

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

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

#### **Dichiarazione Imu**

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

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

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

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

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

Vi sono poi una serie di altre situazioni, elencate dalle istruzioni alla compilazione del modello, in cui il Comune non è in possesso delle necessarie informazioni per la verifica del corretto calcolo dell'imposta; si

ricordano, in particolare, il caso dei beni in *leasing*, le compravendite o modifiche di valore di un'area edificabile, l'intervenuta esenzione sui fabbricati, l'indicazione dei valori contabili dei fabbricati D, etc..  
In queste situazioni occorre procedere alla presentazione del modello Imu.

#### **Dichiarazione Imu Enc**

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

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

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

## Informative e news

### ESONERO IRAP PER I PICCOLI CONTRIBUENTI E NON DEBENZA 2021

Come noto, la Legge di Bilancio per il 2022 (articolo 1, commi 8 e 9, L. 234/2021) ha stabilito che, **a decorrere dal periodo d'imposta 2022**, non è dovuta l'Irap da parte delle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni (sul punto l'Agenzia delle entrate ha precisato che medesimo esonero vale anche per le imprese familiari). Nulla è stato invece disposto in relazione alle società, che quindi continuano ad essere soggetti passivi del tributo.

Tale norma nulla dispone per il pregresso, **quindi in relazione al 2021** l'imposta continua ad essere dovuta con le precedenti regole; ciò posto, per il 2021 continuano ad avere valore le considerazioni riguardanti **l'autonoma organizzazione**, presupposto per l'applicazione dell'imposta, in assenza della quale **anche per il 2021 l'Irap può non essere versata** (chi ha già manifestato tramite dichiarazione allo Studio tale intenzione continuerà ad essere esonerato).

A fronte di una consolidata giurisprudenza che detta i criteri principali d'indagine, la verifica pratica della sussistenza, o meno, dei requisiti sul caso specifico appare quanto mai difficoltosa.

Al fine di supportare l'indagine è stato predisposto un questionario di massima che indica gli elementi da approfondire.

In ogni caso, deve essere tenuto presente che:

- ove la **situazione sia assolutamente certa**, non si debbono avere esitazioni. Quindi, se manca la soggettività la dichiarazione Irap non va compilata, mentre se la soggettività è certa il modello deve essere inviato, così come deve essere effettuato il versamento del tributo;
- ove la **situazione non sia del tutto certa**, appare consigliabile evitare soluzioni promiscue, tese a porre in essere comportamenti non coerenti, quali la compilazione del modello, non seguita dal versamento del tributo, ovvero la presentazione della dichiarazione fatta seguire dalla presentazione di una integrativa tesa a cancellare il modello stesso.

Lo Studio provvederà ad informare i singoli soggetti in merito alla possibile esistenza di dubbi in merito all'obbligo di pagamento del tributo regionale, così da concordare la strategia più opportuna da seguire.

Per coloro i quali vi fossero dei precedenti (sia in senso positivo che negativo), vale invece l'invito a segnalare qualsiasi variazione intervenuta nell'organizzazione dell'attività capace di modificare le conclusioni cui si era giunti nel passato.

#### Verifica esistenza soggettività passiva Irap

Al fine di decidere in merito all'esistenza della soggettività passiva Irap, il contribuente deve valutare la propria posizione in relazione ai seguenti elementi (sul punto si segnala l'importante sentenza della Cassazione, SS:UU., n. 9451/2016):

| Elemento       | Descrizione                                                                                                                                          | Check |
|----------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| Responsabilità | Il contribuente deve essere, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell'organizzazione in cui è inserito; non rileva, invece, il fatto che benefici |       |

|                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |  |
|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
|                  | della presenza della struttura la cui conduzione sia riferibile all'altrui responsabilità e interesse                                                                                                                                                                                                                     |  |
| Beni strumentali | Il contribuente deve impiegare beni strumentali eccedenti, secondo la normale esperienza, il minimo indispensabile per lo svolgimento della propria attività; non rileva, invece, il fatto che si utilizzino beni anche di rilevante valore, se gli stessi sono imprescindibili per lo svolgimento della propria attività |  |
| Lavoro di terzi  | Il contribuente deve avvalersi, in via non occasionale, di lavoro altri che superi la soglia dell'impiego di un solo collaboratore che espliciti mansioni di segreteria, ovvero meramente esecutive                                                                                                                       |  |

È sufficiente che si riscontri la presenza anche di uno solo dei caratteri di cui sopra, affinché il tributo sia dovuto.

Ovviamente:

1. il riscontro va fatto caso per caso e può non essere agevole;
2. possono esservi delle sfumature e delle situazioni di confine che non sono facili da superare, specialmente quando non è presente una pronuncia di Cassazione che riguarda il caso specifico;
3. è sempre il contribuente che ha l'onere di provare l'assenza dei caratteri di cui sopra, qualora sia egli ad agire per ottenere la restituzione del tributo (Cassazione n. 27167/2019);
4. è, viceversa, l'Amministrazione finanziaria a dover provare la sussistenza della soggettività, ove agisca per richiedere il tributo ad un contribuente che non si ritenga interessato dallo stesso.

Al fine di poter meglio analizzare le singole situazioni, si propone, nella tabella che segue, una parziale rassegna delle più significative pronunce di Cassazione che sono state emanate sul tema (si segnala che quelli indicati sono gli indirizzi più consolidati, ma non mancano in taluni casi anche pronunce di segno contrario).

| Elemento                                                   | Descrizione                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Estremi                                                                          |
|------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Dimensione dei componenti positivi, negativi e del reddito | Elevato ammontare dei compensi: non rileva di per sé                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Cassazione n. 7652/2020<br>Cassazione n. 719/2019<br>Cassazione n. 28963/2017    |
|                                                            | Incidenza dei costi sui proventi: non rileva di per sé                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Cassazione n. 7652/2020<br>Cassazione n. 4851/2018<br>Cassazione n. 4783/2018    |
|                                                            | Reddito professionale elevato: non rileva di per sé                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | Cassazione n. 6493/2018<br>Cassazione n. 13038/2009                              |
|                                                            | Compensi corrisposti a terzi: anche se elevati non rilevano se non sono relativi a una attività strettamente connessa a quella del contribuente.<br>Ad esempio, per un <b>architetto</b> non rilevano: compensi al commercialista, all'avvocato, al soggetto che copia disegni tecnici.<br>Per un <b>avvocato</b> non rilevano: compensi per le domiciliazioni, compensi a colleghi per le sostituzioni, compensi a consulenti esterni | Cassazione n. 23847/2019<br>Cassazione n. 19947/2019<br>Cassazione n. 19775/2019 |
| Responsabilità organizzazione                              | Erogazione compensi ad una società per le prestazioni di una truccatrice e di autori di testi ad un attore: non rileva perché il contribuente non è responsabile della organizzazione                                                                                                                                                                                                                                                  | Cassazione n. 29863/2017<br>Cassazione n. 3042/2019                              |

|                         |                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                    |
|-------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                         | Medico che utilizza strutture organizzate da terzi, quali le sale operatorie: non deve Irap                                                                                          | Cassazione n. 33547/2019<br>Cassazione n. 8413/2019                                                                                                                |
|                         | Ginecologo che utilizza le attrezzature della società di servizi di cui è socio: deve l'Irap (sentenza anomala che pare completamente disallineata con precedenti ormai consolidati) | Cassazione n. 7932/2021                                                                                                                                            |
| Valore beni strumentali | Professionista con più studi, ove non imposti dalla convenzione contrattuale in base alla quale lavora: deve versare Irap                                                            | Cassazione n. 11086/2021<br>Cassazione n. 7495/2018                                                                                                                |
|                         | Medico con due studi, nei quali svolge attività in convenzione con Ssn: non rileva                                                                                                   | Cassazione n. 6193/2018<br>Cassazione n. 23838/2016<br>Cassazione n. 17569/2016<br>Cassazione n. 17742/2016<br>Cassazione n. 19011/2016<br>Cassazione n. 2967/2014 |
|                         | Beni strumentali di valore elevato: non rilevano se rappresentano strumenti indispensabile per lo svolgimento dell'attività                                                          | Cassazione n. 573/2016<br>Cassazione n. 17671/2016                                                                                                                 |
| Lavoro altrui           | Forma giuridica dell'accordo (dipendente, collaboratore, società di servizi esterna, associazione professionale, etc.): irrilevante                                                  | Cassazione n. 12287/2015<br>Cassazione n. 22674/2014                                                                                                               |
|                         | Tirocinante: normalmente non rileva ma bisogna valutarne in concreto l'apporto                                                                                                       | Cassazione n. 33382/2018<br>Cassazione n. 1723/2018<br>Cassazione n. 21563/2010                                                                                    |
|                         | Apprendista o, in genere, soggetto avviato alla pratica: non rileva                                                                                                                  | Cassazione n. 8834/2009                                                                                                                                            |
|                         | Lavoro non occasionale, con mansioni di pura segreteria: non rileva                                                                                                                  | Cassazione n. 30085/2019<br>Cassazione n. 20796/2017<br>Cassazione SSUU n. 9451/2016<br>Cassazione n. 17342/2016                                                   |
|                         | Presenza di una segretaria e di una colf part time, oltre ad un praticante: non rileva                                                                                               | Cassazione n. 4783/2018                                                                                                                                            |
|                         | Presenza di un dipendente che ne sostituisce un altro in maternità: non rileva                                                                                                       | Cassazione n. 27378/2017                                                                                                                                           |
|                         | Medico con dipendente che accoglie pazienti, registra dati e consegna referti: non rileva                                                                                            | Cassazione n. 17506/2016                                                                                                                                           |
|                         | Medico con segretaria part time: non rileva                                                                                                                                          | Cassazione n. 17508/2016                                                                                                                                           |
|                         | Medico che eroga compensi a terzi per sostituzioni: non rileva                                                                                                                       | Cassazione n. 24702/2019<br>Cassazione n. 21330/2016                                                                                                               |
| Tipo di forma giuridica | Studio associato sotto forma di associazione professionale deve sempre pagare il tributo, salvo non dimostri che non esiste collaborazione attiva tra i partecipanti                 | Cassazione n. 30873/2019<br>Cassazione n. 28302/2019<br>Cassazione n. 24549/2019<br>Cassazione n. 27042/2017<br>Cassazione n. 7291/2016                            |
| Impresa familiare       | L'imprenditore familiare è soggetto a Irap, integrando la collaborazione dei familiari un quid pluris dotato di attitudine a produrre ricchezza                                      | Cassazione n. 22469/2019                                                                                                                                           |

Inoltre, per aggiornare i concetti di cui sopra, si corrobora l'analisi con le più recenti pronunce che riguardano

casi specifici da utilizzare per il confronto con la situazione del contribuente.

| <b>Tipologia</b>                                  | <b>Caratteristiche</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <b>Estremi</b>                                                                      |
|---------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|
| Medico di base<br>(beni strumentali e dipendente) | Non sussiste autonoma organizzazione per il medico convenzionato che si avvale di una sola dipendente con funzioni di segretaria e modesta dotazione di beni strumentali                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Cassazione n. 29398/2019<br>Cassazione n. 6137/2019<br>Cassazione SSUU n. 9451/2016 |
| Avvocato<br>(compensi a terzi)                    | Non appare corretto far discendere la sussistenza dell'autonoma organizzazione dalla sola circostanza costituita dai compensi corrisposti a terzi, omettendo di considerare se essi siano: <ul style="list-style-type: none"> <li>• relativi a una collaborazione di carattere continuativo ovvero a prestazioni meramente occasionali;</li> <li>• strettamente afferenti all'esercizio in modo organizzato della propria attività professionale o se siano, e in che misura, riconducibili a prestazioni strettamente connesse all'esercizio della professione forense, come il compenso per le domiciliazioni di altri colleghi, componenti che, esulano dall'assetto strettamente organizzativo dell'attività professionale</li> </ul>                                              | Cassazione n. 6116/2019                                                             |
| Commercialista o revisore<br>(cariche in società) | Nell'ipotesi in cui il professionista eserciti la propria attività nell'ambito di strutture organizzative altrui, ed in particolare quale organo di una compagine terza, la sussistenza, o meno, del presupposto dell'Irap dipende dall'accertamento, in fatto, dell'esistenza di un'autonoma struttura organizzativa, che faccia capo allo stesso professionista ed alla quale egli faccia ricorso per adempiere a tale funzione. Non vi è, dunque, nessun necessario automatismo che, in conseguenza dell'esercizio dell'attività di titolare di cariche organiche di compagini terze, esoneri inevitabilmente dall'imposizione il professionista, sul quale grava invece, pacificamente l'onere di provare l'assenza del presupposto d'imposta, ovvero dell'autonoma organizzazione | Cassazione n. 4576/2019                                                             |
|                                                   | Il commercialista che sia anche amministratore, revisore e sindaco di una società non soggiace all'Irap per il reddito netto di tali attività, in quanto è soggetta ad imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata, per il cui                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Cassazione n. 30370/2019<br>Cassazione n. 2156/2019                                 |

|                                |                                                                                                                                                                                                                                                                       |                          |
|--------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|
|                                | avveramento non è sufficiente che il commercialista operi normalmente presso uno studio professionale. Tale presupposto infatti non integra di per sé il requisito dell'autonoma organizzazione rispetto ad un'attività rilevante quale organo di una compagine terza |                          |
| Avvocato<br>(costi e compensi) | Il valore assoluto dei costi (così come quello dei compensi) non rileva per desumere l'esistenza del presupposto impositivo ai fini dell'Imposta regionale sulle attività produttive                                                                                  | Cassazione n. 10009/2022 |

### Questionario per valutazione di massima

Dopo avere esperito l'analisi della posizione del contribuente, risulta possibile assumere la decisione più adatta in merito al comportamento da tenere nella compilazione del modello dichiarativo.

Si può utilizzare il seguente schema:

|   | Situazione                                                                                     | Comportamento                                                                                                                                                                                                                                               | Check |
|---|------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| 1 | Almeno uno dei caratteri è presente in modo inequivoco sulla posizione del contribuente        | Si deve compilare la dichiarazione:<br><input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza di conforto<br><input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto                                                                                         |       |
| 2 | Nessun carattere è presente sulla posizione del contribuente                                   | Non si deve compilare la dichiarazione né versare il tributo:<br><input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza di conforto<br><input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto                                                               |       |
| 3 | Esistono dubbi in merito alla presenza di almeno un carattere sulla posizione del contribuente | È consigliabile compilare il modello, versare il tributo e provvedere all'istanza di rimborso entro il termine di 48 mesi:<br><input type="checkbox"/> non esiste giurisprudenza di conforto<br><input type="checkbox"/> esiste giurisprudenza contrastante |       |

**Di seguito, per chi non lo avesse fatto, si allegano due dichiarazioni per il non assoggettamento a Irap per agenti di commercio, promotori finanziari, broker assicurativi e piccole imprese che vanno compilate solo se non già rese allo Studio negli anni precedenti.**

## I formulari operativi

**Fac simile di dichiarazione per il non assoggettamento a Irap per agenti di commercio, promotori finanziari, broker assicurativi e piccole imprese**

Il/La sottoscritto/a .....  
nato/a a ..... il .....  
e residente a ..... Cap .....  
in via .....  
tel. .... cell. .... cod. fisc. ....

### IN QUALITÀ DI

- ☐ agente di commercio
- ☐ promotore finanziario
- ☐ broker assicurativo
- ☐ imprenditore individuale

### PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO

- è reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza Irap da parte degli agenti di commercio, dei promotori finanziari, dei broker assicurativi e delle piccole imprese;
- è reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di "Attività autonomamente organizzata" così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 e dalle successive sentenze della Corte di Cassazione;

### RITIENE

- di svolgere l'attività senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

### A TAL FINE RICHIEDE

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2021**, consapevole delle conseguenze di tale scelta e, nel contempo, sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, lì .....

Firma

.....

## I formulari operativi

### Fac simile di dichiarazione per il non assoggettamento a Irap per professionisti

Il/La sottoscritto/a .....  
nato/a a ..... il .....  
e residente a ..... Cap .....  
in via .....  
tel. .... cell. .... cod. fisc. ....

#### IN QUALITÀ DI

☐ professionista individuale;

#### PREMESSO CHE IL SOTTOSCRITTO

- è stato reso consapevole dallo Studio dell'esito della vicenda giurisprudenziale in merito alla debenza Irap da parte dei liberi professionisti;
- è stato reso consapevole dallo Studio del significato attribuito al concetto di "Attività autonomamente organizzata" così come ritraibile dalla sentenza della Corte Costituzionale n. 156/2001 e dalle successive pronunce della Cassazione;

#### RITIENE

- di svolgere l'attività professionale senza autonoma organizzazione e, pertanto, di non essere soggetto passivo dell'Irap;

#### A TAL FINE RICHIEDE

- allo Studio di **non redigere la dichiarazione Irap per l'anno 2021**, consapevole delle conseguenze di tale scelta e, nel contempo, sollevando lo Studio da qualunque responsabilità in merito alle eventuali sanzioni tributarie derivanti dal comportamento qui adottato.

Data, lì .....

Firma

.....

## Informative e news

---

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

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

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

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

#### La distinzione tra enti riconosciuti e non

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

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

#### Gli Ets non riconosciuti

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

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

questo proposito si rinvia alla esauriente disamina contenuta nella circolare Mlps n. 20/2018 per quanto riguarda l'individuazione dei contenuti statutari minimi).

### **Gli Ets riconosciuti**

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

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

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

### **Le casistiche**

| <b>Casi</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                               | <b>Riferimenti normativi</b>                                                                                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"><li>enti di nuova costituzione che con l'iscrizione al Runts, oltre alla qualifica di Ets, intendano acquisire anche la personalità giuridica di diritto privato</li></ul>                                                                                              | <ul style="list-style-type: none"><li>articolo 22, comma 1, Cts</li><li>articolo 16, D.M. 106/2020</li></ul>     |
| <ul style="list-style-type: none"><li>enti già dotati di personalità giuridica che intendono acquisire la qualifica di Ets</li></ul>                                                                                                                                                                      | <ul style="list-style-type: none"><li>articolo 22, comma 1-bis, Cts</li><li>articolo 17, D.M. 106/2020</li></ul> |
| <ul style="list-style-type: none"><li>enti già iscritti al Runts, privi della personalità giuridica, che intendono acquisirla o associazioni non iscritte al Runts e non riconosciute, che intendono, oltre alla qualifica di Ets, acquisire, quale ulteriore effetto, la personalità giuridica</li></ul> | <ul style="list-style-type: none"><li>articolo 22, comma 1, Cts</li><li>articolo 18, D.M. 106/2020</li></ul>     |

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

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

### **Aspetti oggetto di verifica da parte del notaio**

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

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

### **L'attestazione del patrimonio minimo**

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

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

### **Le verifiche "formali" degli uffici del RuntS**

- natura privata dell'ente, ove la richiesta di iscrizione riguardi una P.A.;
- natura non societaria;
- indicazione delle finalità o dell'oggetto;
- riconoscimento agli effetti civili di un ente religioso;
- configurabilità quale "*ente*";
- configurabilità ex *lege* dell'Ets quale impresa sociale

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

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

### **Uffici del Runts e codice civile**

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

## Informative e news

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

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

#### Articolo 3, D.M. 5 marzo 2020

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Il deposito dei bilanci 2021

Chiariti sommariamente gli aspetti relativi alle modalità di formazione del bilancio riferito al periodo

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

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

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

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

#### **I termini del deposito del bilancio 2021**

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