

**Edizione di martedì 13 Dicembre 2022**

## **CASI OPERATIVI**

**Crediti energia e gas: a chi spettano in caso di locazione?**

di **EVOLUTION**

## **IVA**

**L'acconto Iva alle casse il 27 dicembre**

di **Laura Mazzola**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**La gestione delle risorse umane alla luce della riforma dello sport – terza parte**

di **Guido Martinelli**

## **AGEVOLAZIONI**

**Le agevolazioni del leasing su beni materiali strumentali**

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

## **PATRIMONIO E TRUST**

**I trust comunitari possono davvero essere paradisiaci?**

di **Ennio Vial**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Crediti energia e gas: a chi spettano in caso di locazione?***

di **EVOLUTION**



***I crediti energia e gas relativi a un immobile in locazione spettano al conduttore, ancorché non intestatario delle utenze?***

La *ratio* dei crediti d'imposta energia elettrica e gas è quella di consentire la parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, attraverso un contributo straordinario riconosciuto alle imprese rispettivamente:

- sulla spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel periodo di riferimento;
- sulla spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel periodo di riferimento, per usi energetici diversi da quelli termoelettrici.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

## IVA

---

### ***L'acconto Iva alle casse il 27 dicembre***

di **Laura Mazzola**



L'acconto Iva, in scadenza il prossimo **27 dicembre**, è dovuto da **tutti i contribuenti tenuti ad effettuare le liquidazioni periodiche Iva**, ossia dai **possessori di partita Iva che esercitano attività di impresa, ovvero attività artistiche o professionali**, di cui agli [articoli 4 e 5 del D.P.R. 633/1972](#).

Alcuni soggetti, seppur titolari di partita Iva e tenuti a effettuare le liquidazioni periodiche Iva, risultano **esonerati dal versamento**.

In particolare, sono esonerati i **soggetti che non dispongono dei dati storico o previsionale**, ai fini del calcolo dell'acconto.

A titolo esemplificativo, sono esonerati:

- **coloro che hanno cessato l'attività entro il 30 novembre** (se si tratta di contribuenti che liquidavano l'Iva mensilmente) **o entro il 30 settembre** (se si tratta di contribuenti che liquidavano l'Iva trimestralmente);
- coloro che **hanno iniziato l'attività nel 2022**, quindi non possiedono un dato storico per il calcolo dell'acconto;
- coloro che **hanno chiuso il periodo di imposta precedente con un credito Iva** e, pertanto, non hanno un dato storico positivo ai fini del calcolo dell'acconto;
- coloro che prevedono di chiudere la contabilità Iva con una **eccedenza detraibile di imposta**, quindi a credito e, pertanto, un versamento ulteriore non farebbe altro che aumentare il credito già esistente.

Passando all'**ambito strettamente soggettivo**, risultano esonerati:

- i soggetti che **hanno effettuato soltanto operazioni imponibili, esenti o non soggette ad imposta**;
- i **produttori agricoli con volume d'affari inferiore a 7.000 euro**, di cui [all'articolo 34](#),

[comma 6, D.P.R. 633/1972;](#)

- i **contribuenti che esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale**, per i quali l'[articolo 74 D.P.R. 633/1972](#), consente il versamento dell'Iva con le stesse modalità previste per l'imposta sugli intrattenimenti;
- le **associazioni sportive dilettantistiche**, nonché le **associazioni senza fini di lucro e quelle pro-loco in regime forfettario**, che abbiano esercitato l'opzione di cui all'[articolo 1, comma 1, L. 398/1991](#);
- i **raccoglitori e i rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'imposta**;
- coloro, imprenditori individuali, che **hanno dato in affitto l'unica azienda**, entro il 30 settembre, se trimestrali, ovvero entro il 30 novembre, se mensili, a condizione che non esercitino altre attività soggette ad Iva.

L'importo dovuto in acconto, dell'Iva relativa all'ultimo periodo d'imposta, può essere calcolato scegliendo alternativamente, in base alla convenienza, il **metodo "storico"**, o il **"previsionale" ovvero quello "analitico effettivo"**.

Applicando il **metodo storico**, l'acconto Iva è pari all'**88 per cento del versamento effettuato**, o che dovrebbe essere stato effettuato, per il mese, ovvero per il trimestre, dell'anno precedente.

Tale importo, da prendere come base per il calcolo, deve essere **al lordo dell'acconto dovuto per l'anno precedente**.

In particolare, la base di calcolo, su cui applicare l'88 per cento dovuto, è pari al debito d'imposta risultante:

- per i **contribuenti mensili**, dalla **liquidazione periodica relativa al mese di dicembre 2021**;
- per i **contribuenti trimestrali ordinari**, dalla dichiarazione annuale Iva 2022, relativa al periodo di imposta 2021, e dalla comunicazione della liquidazione periodica Iva relativa all'ultimo trimestre 2021, quale la **differenza tra il totale dell'Iva dovuta** (VL38 da dichiarazione annuale Iva) **e gli interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale** (VL36 da dichiarazione annuale Iva), **una volta aumentato dell'acconto dovuto** (VP13 da comunicazione della liquidazione periodica ovvero VH17 da dichiarazione annuale Iva);
- per i **contribuenti trimestrali "speciali"**, quali autotrasportatori, distributori di carburante, imprese di somministrazione acqua, gas, energia elettrica, ecc., occorre fare riferimento alla **liquidazione periodica del quarto trimestre dell'anno 2021**.

Applicando il **metodo previsionale**, l'acconto Iva è pari all'**88 per cento di una stima delle operazioni che si ritiene di effettuare fino al 31 dicembre**.

In particolare, la base di calcolo, su cui applicare l'88 per cento dovuto, è pari al **debito previsto**:

- **per il mese di dicembre**, se si tratta di contribuenti mensili;
- **in sede di dichiarazione annuale Iva**, quale la differenza tra il totale dell'Iva dovuta (VL38 da dichiarazione annuale Iva) e gli interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale (VL36 da dichiarazione annuale Iva), una volta aumentato dell'acconto dovuto (VP13 da comunicazione della liquidazione periodica ovvero VH17 da dichiarazione annuale Iva);
- **per il quarto trimestre, se si tratta di contribuenti trimestrali "speciali"**, di cui all'articolo 4 D.P.R. 633/1972.

Questi risultati devono essere considerati al netto dell'eventuale eccedenza detraibile, riportata dal mese ovvero dal trimestre precedente.

Applicando l'ultimo metodo, ossia il **metodo analitico**, l'acconto Iva è pari al **100 per cento delle operazioni effettuate fino al 20 dicembre**.

L'acconto Iva deve essere versato con modello F24, in un'unica soluzione, entro il 27 dicembre 2022, utilizzando i codici tributo:

- **6013, per i contribuenti mensili;**
- **6035, per i contribuenti trimestrali.**

Infine, si evidenzia che l'acconto Iva **non è dovuto se di importo inferiore a 103,29 euro**

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***La gestione delle risorse umane alla luce della riforma dello sport – terza parte***

di **Guido Martinelli**



L'[articolo 25](#) del novellato D.Lgs. 36/2021, chiarisce, recependo una indicazione già contenuta nella legge delega, che **la disciplina del lavoro sportivo deve tener conto del “principio di specificità dello sport”**.

Verificati i presupposti, l'attività di lavoro sportivo (sia professionistico che dilettantistico) può costituire oggetto *“di un rapporto di lavoro subordinato o di un rapporto di lavoro autonomo anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'articolo 409, comma 1 n. 3 del codice di procedura civile”*.

I recenti insegnamenti della Suprema Corte di Cassazione ([Corte di Cassazione, sentenza n. 29973 del 13.10.2022](#)) hanno ribadito che: *“... al legislatore è precluso il potere di qualificare un rapporto di lavoro in termini dissonanti rispetto alla sua effettiva natura e di sottrarlo così allo statuto protettivo che alla subordinazione si accompagna (Corte cost. sentenze n. 76 del 2015, n. 115 del 1994 e n. 121 del 1993).”* Ne deriva, quale conseguenza ineludibile **“l'indisponibilità del tipo negoziale sia da parte del legislatore, sia da parte dei contraenti individuali (sentenza n. 76 del 2015 cit. punto 8 del considerato in diritto)”**

Pertanto appariva **impraticabile al legislatore la strada di tipizzare ex lege la prestazione di lavoro sportivo**. Ciò nonostante, proprio avvalendosi del principio di specificità, il decreto in esame presume che il rapporto di lavoro dell'atleta professionista sia di natura subordinata mentre sia inquadrabile come collaborazione coordinata e continuativa quello dello sportivo dilettante quando ricorrono i seguenti **requisiti** nei confronti del medesimo committente:

*a) la durata delle prestazioni oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non supera le diciotto ore settimanali, escluso il tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive;*

*b) le prestazioni oggetto del contratto risultano coordinate sotto il profilo tecnico-sportivo, in*

*osservanza dei regolamenti delle Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline Sportive Associate e degli Enti di Promozione Sportiva”.*

La scelta di mantenere la **presunzione di rapporto di lavoro subordinato per l'atleta professionista**, sul presupposto della unicità della prestazione, sia se svolta in settore professionistico che dilettantistico (vedi anche [articolo 5 L. 86/2019](#)) crea delle **oggettive ripercussioni anche nell'inquadramento dell'atleta dilettante**.

Infatti, se vigente la L. 91/1981 questa si poteva ritenere **disciplina speciale** e, come tale, **insuscettibile di interpretazione analogica** ai sensi di quanto previsto dall'[articolo 14](#) delle preleggi al codice civile, a medesima conclusione non si potrà giungere oggi che la figura di lavoratore è unica **“indipendentemente dalla natura dilettantistica o professionistica dell'attività sportiva svolta”**.

Appare, pertanto, quanto mai opportuna, al fine di evitare una indiscriminata applicazione della fattispecie del lavoro subordinato a tutti i lavoratori sportivi atleti, la omologa **presunzione di rapporto di collaborazione coordinata e continuativa per i lavoratori sportivi dilettanti sopra ricordata prevista dal comma 2 dell'articolo 28 del decreto**.

La **ratio** appare la **medesima** già presente prima nella L. 91/1981 e poi ora nel D.Lgs. 36/2021 per quanto riguarda il professionismo.

**La distinzione tra autonomia e subordinazione del rapporto non viene legata al noto principio della eterodirezione quanto a quello della intensità del rapporto**. Ossia, così come per il mondo professionistico una prestazione che abbia una durata settimanale non superiore alle otto ore settimanali, anche per gli atleti si intende di natura autonoma, altrettanto, con le dovute differenze legate alla diversa natura del dilettantismo, **la prestazione si intende autonoma, nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, se e ove non superasse le diciotto ore settimanali, al netto del tempo necessario per la eventuale prestazione agonistica**.

Ci si chiede come si dovrà effettuare detto conteggio. Intanto, si premette, si sta ragionando di **presunzioni relative**, pertanto essenzialmente di onere della prova. Sarà pertanto onere di chi ritenesse che detto limite sia stato superato o che comunque la prestazione debba essere diversamente classificata che avrà l'onere di doverlo provare.

La **ratio** della legge ad avviso di chi scrive porta a sostenere che **il tetto debba essere letto come media da calcolarsi sulla base della intera durata del contratto**.

Deve ovviamente trattarsi di una prestazione di *“profilo tecnico sportivo in osservanza dei regolamenti”* previsti dall'ente affiliante.

Interessante appare la possibilità di **“certificare”** i contratti di lavoro, certificazione che potrà avvenire sulla base di indici concordati in sede di contratto collettivo tra gli enti affilianti e le

organizzazioni più rappresentative dei lavoratori o, in assenza di questi, tramite **indici** individuati con decreto governativo.

La necessità di un corretto inquadramento delle prestazioni di lavoro sportivo passa attraverso la redazione di **contratti scritti**, previsti come obbligatori solo per le prestazioni di lavoro subordinato.



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Le agevolazioni del leasing su beni materiali strumentali***

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



La formula del **leasing finanziario**, in alternativa all'investimento diretto, permette alle imprese che effettuano investimenti in beni materiali strumentali **entro la fine del 2022** di usufruire di un credito di imposta cumulabile con il contributo della legge Sabatini, nel limite del costo sostenuto.

In merito agli investimenti effettuati attraverso la stipula di un contratto di leasing, **l'agevolazione spetta solo all'utilizzatore**, e non anche al concedente. Per quest'ultimo, infatti, sono irrilevanti, ai fini del beneficio in questione, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria.

Sono, invece, **esclusi dal beneficio** i beni utilizzati in base ad un **contratto di locazione operativa o di noleggio**. Per tali beni, l'agevolazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al soggetto locatore o noleggiante, nello svolgimento della propria attività principale.

In particolare, alle imprese che effettuano investimenti dal 1° gennaio 2022 e **fino al 31 dicembre 2022**, in beni strumentali NON 4.0 (diversi da quelli indicati nell'[allegato A](#) annesso alla L. 232/2016), nel limite massimo di 2 milioni di euro è riconosciuto un **credito di imposta del 6 per cento**. Si tratta dell'ultimo anno di agevolazione, con una **finestra ancora accessibile fino al 30 giugno 2023** a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 sia:

- 1) sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di leasing e
- 2) avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura **almeno pari al 20 per cento** della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

In tal caso, il credito di imposta NON 4.0 spetterà anche per i contratti di leasing per i quali il **momento di effettuazione dell'investimento** (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2022 ed entro il 30 giugno 2023.

Il credito di imposta è riconosciuto nella **misura del 40 per cento** per le imprese che investono dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 in **beni strumentali materiali 4.0**. Anche in questo caso vi è la possibilità di “prenotare” la stessa misura di credito di imposta sugli investimenti per i quali entro fine anno il contratto di leasing risulti sottoscritto e sia avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore. La consegna del bene deve avvenire entro il 30 giugno 2023.

**Entro il 31 dicembre 2022** scade anche il termine entro il quale è possibile effettuare (consegna del bene o esito positivo del collaudo) gli investimenti **“prenotati” entro il 31 dicembre 2021 con le aliquote del 2021**, il cui valore è stato indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Per quanto riguarda il valore su cui calcolare l'agevolazione, nelle ipotesi di locazione finanziaria non rileva, come accadeva nell'agevolazione fruita sotto forma di maggiorazione dell'ammortamento, il costo sostenuto dal locatario, rappresentato dalla somma delle quote capitale dei canoni di leasing e dal prezzo di riscatto. Il parametro di commisurazione del credito d'imposta spettante al locatario è rappresentato dal **“costo per l'acquisto del bene” sostenuto dal locatore**.

Ai fini della determinazione del **momento di effettuazione dell'investimento**, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva la **consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo)** e non il momento del riscatto. In altri termini, **l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto** non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

Dal momento di effettuazione degli investimenti deve, in ogni caso, distinguersi il **momento dal quale è possibile fruire del beneficio**.

Il credito di imposta per beni NON 4.0 può essere **utilizzato in compensazione** (in tre quote annuali di pari importo) **dall'anno di entrata in funzione del bene** mentre per i beni 4.0, l'utilizzo in compensazione è effettuato **dall'anno di interconnessione** del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, con la stessa ripartizione in quote annuali.

Il **mancato esercizio del diritto di riscatto** così come la cessione del contratto di leasing durante il “periodo di sorveglianza” costituiscono causa di **rideterminazione dell'incentivo**, in quanto, in virtù dell'ormai consolidato principio di tendenziale equivalenza tra l'acquisto del bene in proprio e l'acquisizione dello stesso tramite un contratto di leasing, tali ipotesi sono da assimilare alle fattispecie, espressamente previste dall'[articolo 1, comma 1060, L. 178/2020](#), di **cessione a titolo oneroso** e di **delocalizzazione dei beni agevolati** acquisiti in proprietà, anche se appartenenti allo stesso soggetto.

In tali circostanze, nel periodo di sorveglianza che dura fino al **31 dicembre del secondo anno**

**successivo** a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto (c.d. **recapture**).

Il credito d'imposta non sarà oggetto di rideterminazione qualora, sempre nel periodo di sorveglianza, il bene acquisito in proprietà a seguito di riscatto venga **successivamente ceduto a una società di leasing** nel contesto di un'operazione di *sale and lease back*.

Sugli investimenti in **beni strumentali nuovi** 4.0 o non con la formula del leasing finanziario le PMI possono richiedere anche il **contributo previsto dalla Legge Sabatini**.

Gli investimenti devono essere **avviati successivamente** alla data di trasmissione della domanda di accesso alle agevolazioni.

Per avvio degli investimenti s'intende, a seconda di quale condizione si verifichi prima, la data di inizio dei lavori di costruzione relativi agli investimenti oppure la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare attrezzature o di qualsiasi altro impegno che renda irreversibili gli investimenti.

L'investimento **dovrà essere completato**, considerando la data dell'ultimo verbale di consegna dei beni, entro 12 mesi dalla concessione del leasing.

## PATRIMONIO E TRUST

---

### ***I trust comunitari possono davvero essere paradisiaci?***

di **Ennio Vial**



La lettera g sexies del comma 1 dell'[articolo 44 Tuir](#) stabilisce che il beneficiario residente in Italia di un trust estero a fiscalità privilegiata viene assoggettato a tassazione sui frutti percepiti, **anche se il trust è opaco**.

Si pone a questo punto il problema di capire cosa si intenda per **trust paradisiaco**. La norma rinvia all'[articolo 47 bis Tuir](#), il quale, in tema di dividendi, **esclude la natura paradisiaca per i Paesi UE e dello See che scambiano informazioni**, ossia Norvegia, Islanda e Liechtenstein.

Ciò porta a dire che i **trust residenti in questi Paesi non possono essere considerati paradisiaci**. La cosa, ad avviso di chi scrive, poteva essere pacifica (o quasi) anche dopo la pubblicazione della bozza di circolare.

In quel periodo, tuttavia, taluno ha sollevato qualche perplessità alla luce di qualche passaggio contenuto nel documento di prassi in bozza.

La **circolare definitiva** poteva essere l'occasione per dissipare ogni dubbio in un senso o nell'altro, ma così non è stato.

Il dubbio che l'Agenzia non sposi la tesi sostenuta dal sottoscritto e dalla dottrina prevalente può sorgere quando si legge che *"la disposizione in questione prevede chiaramente che gli stati esteri, sono considerati o meno a fiscalità privilegiata con esclusivo riferimento al trattamento dei redditi prodotti dal trust ivi residente. Quindi, l'elemento che viene preso in considerazione, ai fini dell'applicazione della lettera g sexies) è il trattamento fiscale del trust"*.

In realtà, il dubbio potrebbe essere **fugato** da un passaggio successivo ove si legge che *"... in presenza di due co-trustee, di cui uno residente in uno Stato o Paese appartenente all'Unione europea o aderente allo Spazio economico europeo (SEE) e uno stabilito in un Paese a fiscalità privilegiata, ai fini della individuazione della residenza (per l'applicazione dell'articolo 44, comma 1, lettera g-sexies) occorre far riferimento allo Stato dove il trust è effettivamente assoggettato ad*

*imposizione”.*

Da questo passaggio è evidente che emerge una **chiara contrapposizione tra i Paesi Ue e dello SEE che scambia informazione e quelli paradisiaci**, come se i primi non potessero mai essere considerati tali.

La questione, tuttavia, appare oltremodo scivolosa e necessiterebbe di un chiarimento puntuale. Ad ogni buon conto non possiamo non rilevare come la lettera della norma – che è l'unica fonte di diritto – **non lascia spazio a dubbi: i trust potenzialmente paradisiaci possono essere solo quelli extracomunitari non residenti nello SEE che scambia informazioni.**

Peraltro, una interpretazione differente presenterebbe grossi profili di incompatibilità con i principi fondamentali del Trattato di Roma.