



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 1° aprile 2022

OGGETTO: Commento alle novità fiscali – Legge 30 dicembre 2021, n. 234, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024» (legge di bilancio 2022) – Imposte dirette

INDICE

PREMESSA	3
1. Proroga dell'esenzione ai fini IRPEF dei redditi agrari e dominicali (comma 25)	3
2. Proroga delle detrazioni per interventi di efficientamento energetico, di ristrutturazione edilizia e del bonus mobili (comma 37)	4
3. Proroga del bonus verde (comma 38)	10
4. Proroga del bonus facciate (comma 39)	11
5. Bonus affitto per i giovani (comma 155)	12
6. Agevolazioni per lo sviluppo dello sport (commi da 185 a 190)	14
7. Proroga delle agevolazioni fiscali per eventi sismici (comma 456)	15
8. Società di capitali svolgenti attività di locazione immobiliare in via prevalente non quotate (comma 718)	16
9. Estensione a ricercatori e docenti della possibilità di optare per l'applicazione delle agevolazioni fiscali per il "rientro dei cervelli" (comma 763)	18
10. Enti sportivi operanti nella Provincia autonoma di Bolzano (comma 1006)	20
11. Limite crediti compensabili (comma 72)	22

PREMESSA

La presente circolare fornisce una trattazione sistematica delle novità normative in materia di imposte dirette contenute nelle disposizioni di cui all'articolo 1 della legge 30 dicembre 2021, n. 234, recante «*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024*» (di seguito “legge di bilancio 2022”), al fine di illustrarne il contenuto ed agevolarne la consultazione.

La circolare fornisce primi chiarimenti alla luce delle modifiche normative intervenute, tenendo conto della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni illustrativa e tecnica e ai *Dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica.

L'esposizione argomentativa segue l'ordine dei pertinenti commi dell'articolo 1 della legge di bilancio al fine di una più agevole consultazione del documento.

1. Proroga dell'esenzione ai fini IRPEF dei redditi agrari e dominicali (comma 25)

La proroga in commento ha ad oggetto l'esenzione fino al 31 dicembre 2022, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e delle relative addizionali, dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP) iscritti nella previdenza agricola.

La norma – introdotta dall'articolo 1, comma 44, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), con riferimento agli anni di imposta 2017, 2018, 2019 e 2020¹ – era stata già prorogata al 2021 dall'articolo 1, comma 38, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021).

In particolare, l'articolo 1, comma 25, della legge di bilancio 2022, novellando il citato comma 44 della legge di bilancio 2017, estende all'anno d'imposta 2022 la previsione per la quale non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF i redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99²,

¹ L'esenzione era stata ulteriormente estesa all'anno d'imposta 2020 dall'articolo 1, comma 183, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020).

² L'articolo 1 del d.lgs. n. 99 del 2004 definisce l'imprenditore agricolo professionale come colui che è in possesso di competenze e conoscenze professionali specifiche e dedichi alle attività agricole (di cui all'articolo 2135 del codice

iscritti nella previdenza agricola. Si ritiene, inoltre, che l'esenzione dalla tassazione si applichi non solo ai terreni posseduti e condotti e, quindi, sia al reddito dominicale sia al reddito agrario, ma anche a quelli presi in affitto per curarne la conduzione (in tal caso, il beneficio riguarda esclusivamente il reddito agrario, in quanto l'imposizione del reddito dominicale compete al proprietario).

Dall'applicazione del beneficio sono esclusi i soci delle società in nome collettivo e delle società in accomandita semplice che abbiano optato per la determinazione del reddito su base catastale ai sensi dell'articolo 1, comma 1093, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007)³. In tale ipotesi il reddito attribuito ai soci mantiene la natura di reddito d'impresa, in considerazione dell'espressa qualificazione, come reddito d'impresa in capo alla società, operata dall'articolo 3, comma 1, del decreto ministeriale 27 settembre 2007, n. 213. Possono beneficiare dell'agevolazione in esame anche le società semplici che attribuiscono per trasparenza redditi fondiari ai soci persone fisiche in possesso della qualifica di coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale⁴.

2. Proroga delle detrazioni per interventi di efficientamento energetico, di ristrutturazione edilizia e del bonus mobili (comma 37)

L'articolo 1, comma 37, della legge di bilancio 2022 proroga fino al 31 dicembre

civile) almeno il 50 per cento del proprio tempo di lavoro complessivo, ricavando dalle attività così svolte almeno il 50 per cento del proprio reddito globale. Ai fini del calcolo del reddito globale, vengono esclusi una serie di redditi, tra cui le somme percepite per l'espletamento di cariche pubbliche, ovvero in associazioni e altri enti operanti nel settore agricolo.

Vengono, inoltre, considerate imprenditori agricoli professionali le società di persone, cooperative e di capitali, anche a scopo consortile, che oltre a prevedere, all'interno del relativo statuto, quale oggetto sociale, l'esercizio esclusivo delle attività agricole di cui all'articolo 2135 del codice civile, presentino i seguenti requisiti:

- nel caso di società di persone, almeno un socio deve possedere la qualifica di imprenditore agricolo professionale (per la società in accomandita semplice la qualifica è riferita ai soci accomandatari);
- per le società di capitali o cooperative, almeno un amministratore, che sia anche socio per le società cooperative, deve possedere la qualifica di imprenditore agricolo professionale.

La qualifica di imprenditore agricolo professionale può essere apportata da parte dell'amministratore a una sola società.

³ L'articolo 1, comma 1093, della legge finanziaria 2007 prevede che *«Le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative, che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99, come da ultimo modificato dal comma 1096 del presente articolo, possono optare per l'imposizione dei redditi ai sensi dell'articolo 32 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni»*. In proposito, come chiarito con circolare 6 luglio 2009, n. 32/E, paragrafo 1, *«la determinazione su base catastale del reddito agrario è stata estesa, per opzione, anche alle società di persone, alle società a responsabilità limitata e alle società cooperative che ai sensi dell'articolo 2 del citato d.lgs. n. 99 del 2004 rivestono la qualifica di società agricole, ossia che svolgono esclusivamente le attività agricole e connesse di cui al richiamato articolo 2135 c.c. e la cui ragione sociale (se trattasi di società di persone) o denominazione sociale (se trattasi di società di capitali) contiene la locuzione "società agricola"»*.

⁴ In tal senso cfr. circolare 7 aprile 2017, n. 8/E, paragrafo 9.

2024 le detrazioni spettanti per le spese sostenute per interventi di cui agli articoli 14 («*Detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica*») e 16 («*Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili*») del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90.

In particolare, con riferimento all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, concernente detrazioni per interventi di efficienza energetica (c.d. *ecobonus*), la lettera a), n. 1), del citato comma 37 proroga dal 31 dicembre 2021 al 31 dicembre 2024 il termine previsto per avvalersi di tali detrazioni:

- nella misura del 65 per cento per le spese sostenute per gli interventi:
 - di cui al comma 1 dell'articolo 14⁵; trattasi, in particolare, delle spese sostenute per la riduzione del fabbisogno energetico per il riscaldamento; la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione e contestuale messa a punto del sistema di distribuzione; la realizzazione di interventi su edifici esistenti, parti di edifici esistenti o unità immobiliari, riguardanti strutture opache verticali, strutture opache orizzontali (coperture e pavimenti), finestre comprensive di infissi; l'installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università; la sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria;
 - di cui al comma 2, lettere a), b) e b-bis), dell'articolo 14,⁶; trattasi, in

⁵ Il citato comma 1 prevede che «*Le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 48, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, e successive modificazioni, si applicano, nella misura del 65 per cento, anche alle spese sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2024*». Il richiamato comma 48 stabilisce che «*Le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 344 a 347, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, si applicano, nella misura ivi prevista, anche alle spese sostenute entro il 30 giugno 2013. Le disposizioni di cui al citato comma 347 si applicano anche alle spese per interventi di sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda sanitaria. La detrazione spettante ai sensi del presente comma è ripartita in dieci quote annuali di pari importo. Si applicano, per quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 24, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e successive modificazioni, e all'articolo 29, comma 6, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2*».

⁶ Il comma 2 dispone «*La detrazione di cui al comma 1 si applica, nella misura del 65 per cento, anche alle spese documentate e rimaste a carico del contribuente:*
a) per interventi relativi a parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis del codice civile o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio, sostenute dal 6 giugno 2013 al 31 dicembre 2024;

particolare, delle spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari, nonché per l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti;

- nelle misure del 70 o del 75 per cento per le spese sostenute per gli interventi di cui al comma 2-*quater*⁷ del citato articolo 14, effettuati sulle parti comuni degli edifici condominiali⁸.

Va, tuttavia, precisato che, con riferimento agli interventi di cui ai predetti commi 1 e 2 dell'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013 – ai sensi del successivo comma 2.1 – la detrazione dagli stessi prevista:

- è ridotta al 50 per cento per le spese, sostenute dal 1° gennaio 2018, relative agli interventi di:
 - acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi;
 - acquisto e posa in opera di schermature solari;
 - sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della

b) per l'acquisto e la posa in opera delle schermature solari di cui all'allegato M al decreto legislativo 29 dicembre 2006, n. 311, sostenute dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2024, fino a un valore massimo della detrazione di 60.000 euro;

b-bis) per l'acquisto e la posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti, sostenute dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2024, fino a un valore massimo della detrazione di 100.000 euro. Per poter beneficiare della suddetta detrazione gli interventi in oggetto devono condurre a un risparmio di energia primaria (PES), come definito all'allegato III del decreto del Ministro dello sviluppo economico 4 agosto 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 218 del 19 settembre 2011, pari almeno al 20 per cento».

⁷ Il comma 2-*quater* prevede che «Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2024 per interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali, che interessino l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo, la detrazione di cui al comma 1 spetta nella misura del 70 per cento. La medesima detrazione spetta, nella misura del 75 per cento, per le spese sostenute per interventi di riqualificazione energetica relativi alle parti comuni di edifici condominiali finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 giugno 2015, pubblicato nel supplemento ordinario n. 39 alla Gazzetta Ufficiale n. 162 del 15 luglio 2015. Le detrazioni di cui al presente comma sono calcolate su un ammontare complessivo delle spese non superiore a euro 40.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio».

⁸ Il successivo comma 2-*quater*.1 dispone che «Per le spese relative agli interventi su parti comuni di edifici condominiali ricadenti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 finalizzati congiuntamente alla riduzione del rischio sismico e alla riqualificazione energetica spetta, in alternativa alle detrazioni previste rispettivamente dal comma 2-*quater* del presente articolo e dal comma 1-*quinq*ues dell'articolo 16, una detrazione nella misura dell'80 per cento, ove gli interventi determinino il passaggio ad una classe di rischio inferiore, o nella misura dell'85 per cento ove gli interventi determinino il passaggio a due classi di rischio inferiori. La predetta detrazione è ripartita in dieci quote annuali di pari importo e si applica su un ammontare delle spese non superiore a euro 136.000 moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio».

Commissione, del 18 febbraio 2013⁹;

- si applica nella misura del 65 per cento per gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione, di efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal citato regolamento delegato (UE) n. 811/2013, e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione 2014/C 207/02 della Commissione, o con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro, o per le spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.

Inoltre, sempre con riferimento all'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013, la lettera a), n. 2), del citato comma 37 proroga al 31 dicembre 2024 il termine, previsto - nella versione previgente - al 31 dicembre 2021, per avvalersi delle detrazioni per interventi di efficienza energetica nella misura del 50 per cento, relativi all'acquisto e alla posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro¹⁰.

Con riferimento all'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013, concernente detrazioni per interventi di ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, la lettera b), n. 1, del citato comma 37 proroga al 31 dicembre 2024 il termine, previsto nella versione previgente al 31 dicembre 2021, per avvalersi della detrazione nella misura del 50 per cento stabilita per le spese documentate relative agli interventi:

- di cui al comma 1¹¹, ossia gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'articolo 16-*bis* del Testo unico

⁹ Il citato comma 2.1 precisa altresì che sono esclusi dalla detrazione di cui al presente articolo gli interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza inferiore alla classe di cui al periodo precedente (n.d.r. classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013).

¹⁰ Il comma 2-*bis* dell'articolo 14 del d.l. n. 63 del 2013 prevede che «La detrazione nella misura del 50 per cento si applica altresì alle spese sostenute dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2024 per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili, fino a un valore massimo della detrazione di 30.000 euro».

¹¹ Il comma 1 prevede che «Fermo restando le ulteriori disposizioni contenute nell'articolo 16-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, per le spese documentate, relative agli interventi indicati nel comma 1 del citato articolo 16-*bis*, spetta una detrazione dall'imposta lorda fino ad un ammontare complessivo delle stesse non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare. La detrazione è pari al 50 per cento per le spese sostenute dal 26 giugno 2012 al 31 dicembre 2024».

delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

- di cui ai commi 1-*bis*¹² e 1-*ter*¹³, ossia gli interventi di adozione di misure antisismiche, con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica, relativi a edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1, 2 e 3)¹⁴.

Inoltre, la lettera b), n. 2, del comma 37 in commento sostituisce integralmente il comma 2 dell'articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013, che disciplina le norme che definiscono la detrazione per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici destinati ad arredare un immobile oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio.

In particolare, la disposizione prevede che ai contribuenti che fruiscono della detrazione prevista per alcuni¹⁵ degli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui

¹² Il comma 1-*bis* prevede che «Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2024 per gli interventi di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera i), del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo la data di entrata in vigore della presente disposizione ovvero per i quali sia stato rilasciato il titolo edilizio, su edifici ubicati nelle zone sismiche ad alta pericolosità (zone 1 e 2) di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003, riferite a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive, spetta una detrazione dall'imposta lorda nella misura del 50 per cento, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a 96.000 euro per unità immobiliare per ciascun anno. La detrazione è ripartita in cinque quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi. Nel caso in cui gli interventi di cui al presente comma realizzati in ciascun anno consistano nella mera prosecuzione di interventi iniziati in anni precedenti, ai fini del computo del limite massimo delle spese ammesse a fruire della detrazione si tiene conto anche delle spese sostenute negli stessi anni per le quali si è già fruito della detrazione».

¹³ Il comma 1-*ter* prevede che «A decorrere dal 1° gennaio 2017 e fino al 31 dicembre 2024, le disposizioni del comma 1-*bis* si applicano anche agli edifici ubicati nella zona sismica 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, pubblicata nel supplemento ordinario n. 72 alla Gazzetta Ufficiale n. 105 dell'8 maggio 2003».

¹⁴ Conseguentemente, ad opera delle proroghe previste dal comma 37 in commento delle disposizioni dei commi 1-*bis* e 1-*ter*, sono prorogate anche le agevolazioni stabilite dai successivi commi da 1-*quater* a 1-*septies* del citato articolo 16 del d.l. n. 63 del 2013. Si ricorda che, per le spese sostenute dal 1° luglio 2020, per gli interventi di riduzione del rischio sismico effettuati dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, su edifici residenziali o su edifici non residenziali che al termine dei lavori risultino a destinazione residenziale, trova applicazione la disciplina del *Superbonus*, non sussistendo la possibilità per il contribuente di scegliere quale agevolazione applicare (cfr., da ultimo, circolare del 25 giugno 2021, n. 7/E).

¹⁵ La detrazione per l'acquisto di mobili e elettrodomestici spetta a condizione che il contribuente fruisca delle detrazioni previste per i seguenti interventi di cui all'articolo 16-*bis* del TUIR:

- di manutenzione ordinaria, di cui alla lettera a) dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale di cui all'articolo 1117 del codice civile;
- di manutenzione straordinaria, di cui alla lettera b) dell'articolo 3 del DPR n. 380 del 2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;
- di restauro e di risanamento conservativo, di cui alla lettera c) dell'articolo 3 del DPR n. 380 del 2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;
- di ristrutturazione edilizia, di cui alla lettera d) dell'articolo 3 del DPR n. 380 del 2001, effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale e su singole unità immobiliari residenziali;

all'articolo 16-*bis* del TUIR è altresì riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le ulteriori spese documentate sostenute negli anni 2022, 2023 e 2024 per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla classe A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i frigoriferi e i congelatori, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto dei sopra citati interventi.

La detrazione richiamata, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50 per cento delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro per l'anno 2022 e a 5.000 euro per gli anni 2023 e 2024 (il limite di spesa previsto fino al 31 dicembre 2021 era di 16.000 euro).

Con riferimento alle classi di efficienza energetica che i grandi elettrodomestici devono possedere per l'accesso alla detrazione, si fa presente che, sulla base del Regolamento (UE) del 4 luglio 2017, n. 2017/1369, a partire dal 1° marzo 2021, sono in vigore le nuove etichette energetiche comunitarie che, dalla medesima data, hanno sostituito quelle precedenti introdotte a partire dal 2010.

In particolare, il nuovo regolamento comunitario sull'etichettatura energetica ha previsto una rimodulazione delle classi di efficienza energetica, con la conseguenza che, sempre dal 1° marzo 2021, sono state eliminate le classi A+, A++ e A+++ ed è stata introdotta una nuova classificazione in scala A-G.

La detrazione spetta a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati a partire dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto dei mobili e dei grandi elettrodomestici. Qualora gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano effettuati nell'anno precedente a quello dell'acquisto, ovvero siano iniziati nell'anno precedente a quello dell'acquisto e proseguiti in detto anno, il limite di spesa per l'acquisto dei mobili e degli elettrodomestici è considerato al netto delle spese sostenute nell'anno precedente per le quali si è fruito della detrazione.

-
- necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, ancorché non rientranti nelle categorie precedenti, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
 - di restauro e di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, di cui alle lettere c) e d) dell'articolo 3 del DPR n. 380 del 2001, riguardanti interi fabbricati, eseguiti da imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare e da cooperative edilizie che provvedano entro diciotto mesi (fino al 31 dicembre 2014 erano sei mesi) dal termine dei lavori alla successiva alienazione o assegnazione dell'immobile.

Per beneficiare del *Bonus* mobili è, pertanto, necessario che l'intervento sull'abitazione sia riconducibile almeno alla manutenzione straordinaria (cfr., da ultimo, circolare n. 7/E del 2021).

In altri termini:

- per gli acquisti effettuati nel 2021, è necessario che i lavori siano iniziati a partire dal 1° gennaio 2020, mentre, se i lavori sono iniziati nel 2019, la detrazione non spetta;
- per gli acquisti effettuati nel 2022, è necessario che i lavori siano iniziati a partire dal 1° gennaio 2021, mentre, se i lavori sono iniziati nel 2020, la detrazione non spetta.

Inoltre, se con riferimento a un intervento edilizio iniziato nel 2021 sono già stati acquistati nello stesso anno mobili per 7.000 euro, per i quali si fruirà della detrazione, sugli acquisti che si effettueranno nel 2022 si potrà beneficiare di una detrazione calcolata sull'importo massimo di 3.000 euro (10.000 - 7.000). Per gli acquisti effettuati nel 2022, invece, non spetterà alcuna detrazione se nel 2021 sono già stati acquistati mobili ed elettrodomestici per un importo pari o superiore ai 10.000 euro.

Ai fini dell'utilizzo della detrazione dall'imposta, le spese di cui al presente comma sono computate indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di recupero del patrimonio edilizio che fruiscono delle relative detrazioni.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia, per quanto compatibili, ai chiarimenti forniti da ultimo nella circolare 25 giugno 2021, n. 7/E.

3. Proroga del bonus verde (comma 38)

L'articolo 1 comma 38, della legge di bilancio 2022 proroga fino al 2024 il c.d. *bonus verde* di cui all'articolo 1, comma 12, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018).

Si tratta di una detrazione pari al 36 per cento delle spese documentate e sostenute per la "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, comprese le pertinenze, recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione di pozzi, nonché per la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

L'agevolazione in parola consiste in una detrazione, dall'imposta lorda, del 36 per cento delle spese sostenute, nel limite di spesa di 5.000 euro annui per unità immobiliare residenziale e, pertanto, non superiore a 1.800 euro.

Ai sensi del comma 13 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2018, la detrazione

spetta anche per le spese sostenute per interventi effettuati sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali, entro il medesimo importo massimo complessivo di 5.000 euro per unità immobiliare ad uso abitativo. In tale ipotesi, la detrazione spetta al singolo condomino nel limite della quota a lui imputabile a condizione che essa sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Tra le spese che danno diritto alla detrazione sono comprese quelle di progettazione e manutenzione connesse all'esecuzione degli interventi ivi indicati.

La detrazione non spetta per le spese sostenute per:

- la manutenzione ordinaria periodica dei giardini preesistenti non connessa ad un intervento innovativo o modificativo nei termini sopra indicati;
- i lavori in economia; tale circostanza non esclude, tuttavia, che il contribuente possa rivolgersi a fornitori diversi per l'acquisto degli alberi, piante, arbusti, cespugli, specie vegetali e per la realizzazione dell'intervento, fermo restando che l'agevolazione spetta a condizione, come detto, che l'intervento di riqualificazione dell'area verde sia complessivo e ricomprenda anche le prestazioni necessarie alla sua realizzazione.

La detrazione è ripartita in dieci quote annuali di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

Per gli aspetti applicativi della disposizione in esame si rinvia alle norme sulla detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici di cui all'articolo 16-bis, commi 5, 6 e 8, del TUIR nonché, per quanto compatibili, ai chiarimenti forniti, da ultimo, nella circolare n. 7/E del 2021.

4. Proroga del bonus facciate (comma 39)

L'articolo 1, comma 39, della legge di bilancio 2022 estende fino al 31 dicembre 2022 la detrazione relativa al c.d. *bonus* facciate di cui all'articolo 1, comma 219, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), riducendone la percentuale, tuttavia, dal 90 per cento al 60 per cento.

La detrazione dall'imposta lorda, nella misura del 60 per cento, spetta «*Per le spese documentate, sostenute nell'anno 2022, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna*

degli edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444».

Per quanto riguarda le tipologie di interventi che danno diritto al *bonus* facciate, le modalità di fruizione della detrazione nonché le relative modalità applicative, si rinvia, per quanto compatibili, ai chiarimenti resi nelle circolari n. 7/E del 2021, 22 dicembre 2020, n. 30/E, e 14 febbraio 2020, n. 2/E.

5. Bonus affitto per i giovani (comma 155)

L'articolo 1, comma 155, della legge di bilancio 2022 sostituisce il comma 1-*ter* dell'articolo 16 del TUIR, riconoscendo, dall'anno d'imposta 2022, ai giovani (intendendosi per tali i soggetti di età compresa tra i venti e i trentuno anni non compiuti) con un reddito complessivo non superiore a 15.493,71 euro che stipulano un contratto di locazione avente ad oggetto una unità immobiliare o sua porzione da destinare a propria residenza, una detrazione dall'imposta lorda di 991,60 euro per i primi quattro anni di durata contrattuale. Se superiore, la detrazione è pari al 20 per cento dell'ammontare del canone di locazione entro il limite massimo di 2.000 euro di detrazione.

Rispetto alla disciplina precedente, la modifica normativa:

- eleva il requisito anagrafico per usufruire della detrazione dai 30 ai 31 anni non compiuti;
- estende la detrazione al caso in cui il contratto abbia ad oggetto una porzione dell'unità immobiliare (ad esempio una stanza);
- innalza il periodo di spettanza del beneficio dai primi tre ai primi quattro anni del contratto, purché il conduttore si trovi nelle condizioni anagrafiche e reddituali richieste dalla norma. Il rispetto dei requisiti deve essere verificato in ogni singolo periodo d'imposta per il quale si chiede di fruire dell'agevolazione (cfr. circolare 4 aprile 2008, n. 34/E, risposta 9.1). Pertanto, se il contribuente soddisfa i suddetti requisiti nel primo periodo d'imposta, occorre verificare che gli stessi siano presenti anche in ognuno dei tre periodi d'imposta successivi, per fruire della detrazione in ciascuno di essi. Il requisito dell'età è soddisfatto se ricorre anche per una parte del periodo d'imposta. Ad esempio, se il giovane compie 31 anni in data 30 giugno 2022 e stipula il contratto di locazione precedentemente a

tale data, ha diritto a fruire della detrazione, nel rispetto degli altri requisiti, limitatamente al periodo d'imposta 2022; qualora, invece, stipuli il contratto di locazione il 30 giugno 2022 o successivamente, non potrà usufruire della detrazione in questione;

- stabilisce che l'immobile per cui spetta l'agevolazione deve essere adibito a residenza del locatario (la versione precedente prevedeva che l'immobile fosse adibito ad "abitazione principale" dello stesso);
- prevede una detrazione più elevata pari al valore maggiore tra l'importo forfetario di 991,60 euro (previsto anche dalla precedente versione della disposizione) e il 20 per cento dell'ammontare del canone, comunque nel limite di 2.000 euro. Ad esempio, in caso di contratto con canone annuo stabilito a 10.800 euro (900 euro al mese), si ha diritto alla detrazione massima di 2.000 euro, in quanto il 20 per cento di 10.800 euro (pari a 2.160 euro) supera l'importo massimo riconoscibile come detrazione; invece, per un canone annuo di 4.200 euro (350 euro al mese), il *bonus* spetta nella misura minima di 991,60 euro, poiché il 20 per cento di 4.200 euro (pari a 840 euro) è inferiore all'importo minimo riconoscibile. Tali importi devono essere rapportati al numero dei giorni nei quali l'immobile è stato adibito a residenza del locatario.

In linea con quanto previsto dalla precedente normativa, resta fermo che, per fruire del beneficio, è necessario stipulare un contratto di locazione ai sensi della legge 9 dicembre 1998, n. 431, e che l'immobile adibito a residenza del locatario sia diverso dall'abitazione principale dei genitori o di coloro cui sono affidati dagli organi competenti.

È confermato, altresì, il vigente limite di reddito, per cui la detrazione spetta se il reddito complessivo non è superiore a 15.493,71 euro. La detrazione è suddivisa in base ai cointestatari del contratto di locazione dell'abitazione.

Nel caso in cui il contratto di locazione sia stipulato da più conduttori e solo uno abbia i requisiti di età previsti dalla norma, solo quest'ultimo può fruire della detrazione in esame per la sua quota.

Restano fermi, per quanto compatibili, i chiarimenti resi, da ultimo, nella circolare n. 7/E del 2021.

6. Agevolazioni per lo sviluppo dello sport (commi da 185 a 190)

L'articolo 1, commi da 185 a 190, della legge di bilancio 2022 prevede diverse misure a sostegno dello sport.

Innanzitutto, sul piano fiscale, il comma 185 stabilisce, per gli anni 2022, 2023 e 2024, a favore delle federazioni sportive nazionali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano, che gli utili derivanti dall'esercizio di attività commerciale non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e il valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

L'agevolazione è introdotta in via sperimentale, con la finalità di favorire il diritto allo svolgimento dell'attività sportiva tenuto conto dei contenuti sociali, educativi e formativi dello sport, con particolare riferimento alla fase *post*-pandemica e in attesa che trovino piena applicazione i principi di riordino del settore contenuti nella legge 8 agosto 2019, n. 86.

La misura può essere fruita a condizione che, in ciascun anno, le federazioni sportive destinino almeno il 20 per cento di detti utili allo sviluppo - diretto o per il tramite dei soggetti componenti delle medesime federazioni - delle infrastrutture sportive, dei settori giovanili e della pratica sportiva dei soggetti con disabilità.

A tale proposito, al fine di soddisfare la condizione di destinazione degli utili cui è subordinata l'agevolazione, è necessario, per espressa previsione normativa (comma 186), che i costi effettivamente sostenuti siano rendicontati dalle federazioni sportive nazionali e certificati dagli organi di controllo interno delle stesse o dalle società di revisione da queste incaricate per la certificazione dei bilanci, entro il terzo anno successivo a quello di riferimento.

L'efficacia della misura in commento è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

Il comma 190 della legge di bilancio 2022 prevede che la disciplina del credito d'imposta per le erogazioni liberali in denaro per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche (c.d. *sport bonus*), di cui all'articolo 1, commi da 621 a 627, della legge 30 dicembre 2018, n.

145 (legge di bilancio 2019)¹⁶, si applichi per l'anno 2022, limitatamente a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa, nel limite complessivo di 13,2 milioni di euro.

Come espressamente previsto dal comma 190, i soggetti in questione utilizzano il credito secondo le modalità di cui al comma 623 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2019, vale a dire, ferma restando la ripartizione in tre quote annuali di pari importo, mediante il meccanismo della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Sul piano attuativo, il comma 190 in esame precisa che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 30 aprile 2019, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 29 maggio 2019, n. 124, disciplinante le modalità di attuazione dell'incentivo di cui ai commi da 621 a 626 del citato articolo 1 della legge di bilancio 2019.

7. Proroga delle agevolazioni fiscali per eventi sismici (comma 456)

L'articolo 1, comma 456, della legge di bilancio 2022 proroga al 31 dicembre 2021 le esenzioni ai fini IRPEF e IRES previste (sino al 31 dicembre 2020) in relazione ai redditi dei fabbricati, ubicati nei territori delle regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici verificatisi dal 24 agosto 2016 e individuati dall'articolo 1 del decreto-legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 dicembre 2016, n. 229, purché distrutti o oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 31 dicembre 2018, in quanto inagibili totalmente o parzialmente¹⁷.

¹⁶ Si ricorda, brevemente, che l'articolo 1, commi da 621 a 627, della legge di bilancio 2019 riconosce un credito d'imposta in misura pari al 65 per cento delle erogazioni effettuate nel corso dell'anno solare 2019 fruibile in tre quote annuali di pari importo. Il credito d'imposta è riconosciuto alle persone fisiche ed enti non commerciali, ma non può eccedere il 20 per cento del reddito imponibile, nonché ai titolari di reddito d'impresa, ma il credito d'imposta, in questo caso, non può eccedere il 10 per mille dei ricavi annui. Al riguardo, si veda la circolare del 10 aprile 2019, n. 8/E, paragrafo 3.3.

¹⁷ Il comma 16 dell'articolo 48 del d.l. n. 189 del 2016 prevede infatti che « *I redditi dei fabbricati, ubicati nelle zone colpite dagli eventi sismici di cui all'articolo 1, purché distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 31 dicembre 2018, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle società, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi e comunque fino all'anno d'imposta 2021* ».

In altri termini, i suddetti redditi non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini dell'IRPEF e dell'IRES fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati medesimi e comunque fino all'anno d'imposta 2021¹⁸.

8. Società di capitali svolgenti attività di locazione immobiliare in via prevalente non quotate (comma 718)

La legge finanziaria 2007, all'articolo 1, commi da 119 a 141, ha introdotto un regime fiscale agevolato per le società (costituite in forma di società per azioni) di investimento immobiliare quotate in borsa (SIIQ), che svolgono in via prevalente l'attività di locazione immobiliare, in base al quale il reddito derivante da tale attività è esente da imposizione, sia ai fini IRES, sia ai fini IRAP.

Ai fini dell'applicazione della disciplina opzionale non è necessario l'esercizio esclusivo dell'attività di locazione immobiliare (*gestione esente*), in quanto le società che optano per il regime restano libere di svolgere, seppure in via marginale, altre attività il cui reddito sarà soggetto alle ordinarie regole di tassazione in capo alla società, anche ai fini IRAP (*gestione imponibile*).

La disciplina originaria introdotta dalla legge finanziaria 2007 è stata interessata da un primo intervento normativo ad opera dell'articolo 12 del decreto-legge 25 settembre 2009, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2009, n. 166, che ha introdotto il comma 141-*bis* nella legge finanziaria 2007, finalizzato a consentire, a certe condizioni, l'accesso al regime speciale a soggetti esteri con stabili organizzazioni in Italia. Un secondo intervento normativo, ad opera dell'articolo 20 del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2014, n. 164 (c.d. "Sblocca Italia"), ha previsto alcune modifiche a tale regime, al fine di renderne più flessibile l'utilizzo, sia nella definizione dei requisiti di accesso, sia nella gestione degli investimenti. Ulteriore obiettivo sotteso a tali modifiche è l'allineamento del regime fiscale

¹⁸ Il citato comma 6 dell'articolo 48 del d.l. n. 189 del 2016 prevede inoltre che «I fabbricati di cui al primo periodo sono, altresì, esenti dall'applicazione dell'imposta municipale propria di cui all'articolo 13 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e dal tributo per i servizi indivisibili di cui all'articolo 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dalla rata scadente il 16 dicembre 2016 e fino alla definitiva ricostruzione o agibilità dei fabbricati stessi e comunque non oltre il 31 dicembre 2022».

delle SIIQ a quello dei fondi comuni di investimento immobiliari e alle SICAF che rispettino i parametri dei commi 121 e 123 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007.

Completano il quadro normativo il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 7 settembre 2007, n. 174, e il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 28 novembre 2007.

L'Agenzia delle entrate ha illustrato, con la circolare del 31 gennaio 2008, n. 8/E, il quadro interpretativo di riferimento degli aspetti applicativi della disciplina originaria e, successivamente, con la circolare del 17 settembre 2015, n. 32/E, ha commentato le modifiche apportate dall'articolo 20 del decreto-legge 12 settembre 2014, n. 133, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 novembre 2014, n. 164, cui si rinvia per una disamina completa della disciplina di settore.

In particolare, per quanto in argomento, la normativa originaria del citato comma 125 è stata integrata, come detto, dal d.m. n. 174 del 2007, che definisce la società di investimento immobiliare non quotata in borsa (SIINQ) come società per azioni, residente nel territorio dello Stato, non quotata, svolgente attività prevalentemente di locazione immobiliare ai sensi del comma 121, la quale può aderire al regime speciale a condizione che sia controllata ai sensi degli articoli 117, comma 1, e 120 del TUIR, dunque anche indirettamente, da una SIIQ e sempre che:

- il 95 per cento dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria e il 95 per cento dei diritti di partecipazione agli utili siano detenuti da una o più SIIQ;
- la SIINQ partecipi al consolidato fiscale della SIIQ controllante *ex* articolo 120 del TUIR (condizione richiesta dal citato provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 28 novembre 2007, all'articolo 1, comma 4);
- la SIINQ abbia esercitato l'opzione congiunta con la consolidante SIIQ per il regime speciale in questione.

Ciò premesso, nel sostituire il primo periodo del comma 125 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007, l'articolo 1, comma 718, della legge di bilancio 2022 estende il potenziale perimetro di esercizio dell'opzione congiunta per il regime agevolato.

Infatti, il comma 125, al primo periodo, così come sostituito dall'articolo 1, comma 718, della legge di bilancio 2022, dispone, in particolare che:

- possono esercitare l'opzione congiunta le società di capitali costituite anche

nella forma di società in accomandita per azioni e di società a responsabilità limitata (oltre alle società per azioni), a condizione che abbiano un capitale sociale non inferiore a 50.000 euro, qualora siano possedute per più del 50 per cento dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria e più del 50 per cento dei diritti di partecipazione agli utili da una SIIQ o da una SIINQ.

- possono esercitare l'opzione congiunta le società di capitali costituite anche nella forma di società in accomandita per azioni e di società a responsabilità limitata, a condizione che abbiano un capitale sociale non inferiore a 50.000 euro, qualora siano possedute per almeno il 50 per cento dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria e almeno il 50 per cento dei diritti di partecipazione agli utili da una o più SIIQ o da una o più SIINQ, a condizione che la restante percentuale (di diritti di voto e di partecipazione) sia detenuta da uno o più FIA, c.d. immobiliari di cui all'articolo 12 del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 5 marzo 2015, n. 38¹⁹.

In altri termini, le nuove previsioni della legge di bilancio 2022 stabiliscono che il regime fiscale di favore possa essere esteso, in presenza di opzione congiunta, alle società per azioni, alle società in accomandita per azioni e alle società a responsabilità limitata, con capitale sociale non inferiore a 50.000 euro, non quotate, residenti nel territorio dello Stato, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente e partecipate nelle percentuali e dai soggetti previsti dalla novella normativa.

Resta fermo, per tutti i soggetti che aderiscono al regime speciale di gruppo, l'obbligo di redigere il bilancio di esercizio in conformità ai principi contabili internazionali, nonché quello di rispettare le disposizioni recate dai commi da 119 a 141 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007, come previsto dall'ultimo periodo del citato comma 125 della medesima legge, rimasto invariato.

9. Estensione a ricercatori e docenti della possibilità di optare per

l'applicazione delle agevolazioni fiscali per il "rientro dei cervelli" (comma 763)

L'articolo 1, comma 763, della legge di bilancio 2022 modifica l'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno

¹⁹ Il cui patrimonio sia investito almeno per l'80 per cento in immobili destinati alla locazione, ovvero in partecipazioni in SIIQ o SIINQ o altri FIA immobiliari che investono negli stessi beni o diritti nelle stesse proporzioni.

2019, n. 58, rubricato «*Rientro dei cervelli*», con l’inserimento, dopo il comma 5-*bis*, dei commi 5-*ter* e 5-*quater*.

In particolare, il comma 5-*ter* dispone che i docenti o ricercatori, che siano stati iscritti all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero o che siano cittadini di Stati membri dell’Unione europea, che hanno già trasferito in Italia la residenza prima dell’anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultino beneficiari del regime previsto dall’articolo 44²⁰ del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, possono optare per l’applicazione delle disposizioni di cui al comma 3-*ter* del predetto articolo 44²¹, previo versamento di:

a) un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell’agevolazione di cui al citato articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, relativi al periodo d’imposta precedente a quello di esercizio dell’opzione, se il soggetto al momento dell’esercizio dell’opzione stessa ha almeno un figlio minorenni, anche in affidato preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell’opzione di che trattasi, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito

²⁰ I commi 1, 2 e 3 dell’articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, rubricato «*Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all’estero*», dispongono l’esclusione, ai fini delle imposte sui redditi, dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo del 90 per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all’estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all’estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato (cfr. comma 1). Tali emolumenti non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell’IRAP (cfr. comma 2). L’agevolazione in esame si applica, a decorrere dal 1° gennaio 2011, nel periodo d’imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei cinque periodi d’imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia (cfr. comma 3).

²¹ Secondo cui «*Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano nel periodo d’imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza ai sensi dell’articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 nel territorio dello Stato e nei sette periodi d’imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori con un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo e nel caso di docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia della residenza ai sensi dell’articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente e ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. Per i docenti e ricercatori che abbiano almeno due figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano nel periodo d’imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente, ai sensi dell’articolo 2» del TUIR, «nel territorio dello Stato e nei dieci periodi d’imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato. Per i docenti o ricercatori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano nel periodo d’imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente, ai sensi dell’articolo 2» del TUIR, «nel territorio dello Stato e nei dodici periodi d’imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato.».*

senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal soggetto oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;

b) un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui al medesimo articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affido preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione in parola, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

In sostanza, la disposizione in esame introduce anche per docenti e ricercatori rientrati in Italia fino al 2019 – così come già previsto, per i lavoratori impatriati, dall'articolo 16²² del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 – la possibilità di optare per l'estensione dell'ambito di applicazione del regime agevolativo a otto, undici o tredici periodi di imposta complessivi, previo versamento di una imposta forfetaria.

Per poter beneficiare di tale facoltà, i soggetti interessati: devono essere stati iscritti all'AIRE²³ o, in alternativa, essere cittadini di Stati membri dell'Unione europea²⁴; devono aver già trasferito in Italia la residenza fiscale prima dell'anno 2020; devono risultare già beneficiari, alla data del 31 dicembre 2019, dell'agevolazione fiscale per docenti e ricercatori²⁵.

Le modalità di esercizio di tale opzione sono definite con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate prot. n. 102028 del 31 marzo 2022 (cfr. comma 5-*quater*).

10. Enti sportivi operanti nella Provincia autonoma di Bolzano (comma 1006)

La modifica normativa introdotta dall'articolo 1, comma 1006, della legge di bilancio 2022 ricomprende nel trattamento fiscale agevolato dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera m), primo periodo, del TUIR, riguardante, tra gli altri, le indennità di

²²Per ulteriori chiarimenti interpretativi cfr. circolare 28 dicembre 2020, n. 33/E.

²³ Anagrafe degli italiani residenti all'estero, istituita con legge 27 ottobre 1988, n. 470.

²⁴ Cfr. articolo 44, comma 3-*quater*, del d.l. n. 78 del 2010.

²⁵ Per ulteriori chiarimenti interpretativi sul regime in esame cfr. circolare 23 maggio 2017, n. 17/E.

trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati ai direttori artistici ed ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, anche quelli erogati «dagli enti VSS (*Verband der Südtiroler Sportvereine - Federazione delle associazioni sportive della Provincia autonoma di Bolzano*) e USSA (*Unione delle società sportive altoatesine*) operanti prevalentemente nella provincia autonoma di Bolzano».

Anche per gli importi erogati dagli enti VSS e USSA – al pari di quelli erogati dagli altri enti sportivi normativamente individuati dalla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR – la qualificazione fiscale come redditi diversi è subordinata alle seguenti condizioni:

a) deve trattarsi di importi non rientranti in altre categorie reddituali e, in particolare, di importi non conseguiti nell'esercizio di arti e professioni né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente²⁶;

b) devono essere corrisposti a fronte di prestazioni riconducibili all'«*esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*».

In merito alla condizione *sub* b), si ricorda che l'articolo 35, comma 5, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, ha stabilito che nella locuzione «*esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*» ai fini dell'articolo 67, comma 1, lettera m), del TUIR «*sono ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica*»²⁷.

Le somme che rientrano nell'ambito applicativo dell'articolo 67, comma 1, lettera m), del TUIR sono destinatarie del regime di tassazione agevolato recato dall'articolo 69, comma 2, del TUIR²⁸ e dall'articolo 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999, n. 133²⁹.

²⁶ Cfr. articolo 67, comma 1, del TUIR.

²⁷ Per ulteriori approfondimenti cfr. risoluzione del 17 maggio 2010, n. 38/E.

²⁸ L'articolo 69, comma 2, del TUIR prevede che «*Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui alla lettera m) del comma 1 dell'articolo 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 10.000 euro. Non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale*».

²⁹ Il comma 1 dell'articolo 25 della l. n. 133 del 1999 dispone che «*Sulla parte imponibile dei redditi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di redditi diversi, le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'articolo 11 dello stesso testo unico, e successive modificazioni, concernente determinazione dell'imposta, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche. La ritenuta è a titolo*

Si rappresenta che il decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36 («Attuazione dell'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo») ha previsto talune modifiche alla disciplina relativa alla tassazione dei redditi di lavoro sportivo. Tali modifiche, per effetto di quanto previsto dall'attuale formulazione dell'articolo 51, comma 1, del medesimo d.lgs. n. 36 del 2021, entreranno in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2023³⁰.

11. Limite crediti compensabili (comma 72)

Il comma 72 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2022 dispone che, «a decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, è elevato a 2 milioni di euro».

L'articolo 34, comma 1, primo periodo, della l. n. 388 del 2000 prevede che «a decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in 700.000 euro per ciascun anno solare»³¹.

In considerazione della situazione di crisi derivante dall'emergenza sanitaria da Covid-19, l'articolo 147, comma 1, del d.l. n. 34 del 2020 ha modificato, per l'anno 2020, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della l. n. 388 del 2000, elevandolo a 1 milione di euro.

Successivamente, l'articolo 22, comma 1, del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73

d'imposta per la parte imponibile dei suddetti redditi compresa fino a lire 40 milioni ed è a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo. Ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui al predetto articolo 11 del citato testo unico, la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo».

³⁰ «ad esclusione delle disposizioni di cui agli articoli 10, 39 e 40 e del titolo VI che si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2022» (cfr. articolo 51, comma 1, del d.lgs. n. 36 del 2021).

³¹ Inizialmente fissato in 1 miliardo di lire (516.456,90 euro) per ciascun anno solare, tale limite è stato successivamente aumentato a 700.000 euro a decorrere dall'anno 2014 a seguito della modifica apportata all'articolo 34 della l. n. 388 del 2000 dall'articolo 9, comma 2, del decreto-legge 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 giugno 2013, n. 64. Si ricorda che il limite alla compensazione opera cumulativamente, per anno solare, per tutti i crediti di imposta dei quali è titolare il contribuente, e non singolarmente per ciascun credito d'imposta, come chiarito dalla risposta all'interrogazione del 10 marzo 2016, n. 5-08067. Si ricorda, altresì, che nel *plafond ex* articolo 34 della l. n. 388 del 2000 non rientrano i crediti d'imposta derivanti dall'applicazione di discipline agevolative sovvenzionali, consistenti nell'erogazione di contributi pubblici sotto forma di crediti compensabili con debiti tributari o contributivi (cfr. *ex multis* circolare del 18 settembre 1998, n. 219, e risoluzione del 24 maggio 1999, n. 86/E) per i quali rimane fermo il limite di compensazione annuale pari a 250.000 euro (cfr. articolo 1, comma 53, della l. n. 244 del 2007).

(cd. decreto sostegni-*bis*), convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, ha modificato, per l'anno 2021, il limite di cui al citato articolo 34, comma 1, primo periodo, della l. n. 388 del 2000, innalzandolo a 2 milioni di euro.

La norma in esame, disponendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2022, il limite previsto dall'articolo 34, comma 1, primo periodo, della l. n. 388 del 2000, è elevato a 2 milioni di euro, modifica il limite in questione e ne sancisce la stabilizzazione a regime nella misura di 2 milioni di euro a partire dal 2022.

Le direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle direzioni provinciali e dagli uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Ernesto Maria Ruffini
(*firmato digitalmente*)