



NEWS

Euroconference

Edizione di mercoledì 23 Luglio 2025

ENTI NON COMMERCIALI

[Il trattamento IVA dei contributi pubblici](#)

di Chiara Borghisani

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

[Farmacie: no alla correzione della remunerazione aggiuntiva negli aiuti di stato](#)

di Alessandro Bonuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

[Auto consegnate dal 1° luglio con benefit al valore normale](#)

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IMPOSTE SUL REDDITO

[Crediti d'imposta sovvenzionali nel mirino dell'atto di indirizzo MEF: più difficile contestarne l'inesistenza](#)

di Silvio Rivetti

IMPOSTE SUL REDDITO

[Passaggio generazionale guidato nelle zone montane](#)

di Luigi Scappini

Il trattamento IVA dei contributi pubblici

di Chiara Borghisani

Rivista **AI Edition** - Integrata con l'**Intelligenza Artificiale**

**ASSOCIAZIONI
E SPORT**

IN OFFERTA PER TE € 97,50 + IVA 4% anziché € 150 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**
Abbonati ora

Il tema del discriminate tra contributo corrispettivo e contributo non corrispettivo è dirimente ai fini della corretta qualificazione ai fini IVA degli stessi. La disamina delle qualità caratterizzanti gli uni e gli altri, consente di qualificare un contributo come mera concessione di sovvenzioni, contributi, sussidi, ausili finanziari o attribuzione di vantaggi economici, ex art. 12, Legge n. 241/1990, e pertanto fuori campo IVA ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972, o come corrispettivi per prestazioni di servizi ai sensi dell'art. 3, comma 1, della citata Legge IVA.

La disamina della copiosa prassi in materia ha delineato gli elementi da prendere in considerazione per condurre la valutazione sopra esposta pur nelle incertezze normative di una disciplina complessa (le numerose risoluzioni in materia sono la conferma di quanto affermato) che si trova oggi a interfacciarsi con strumenti e situazioni nuove recate dalla Riforma del Terzo settore.

Gli enti del Terzo settore spesso operano in convenzione/accreditamento con la Pubblica amministrazione nell'espletamento delle attività di interesse generale. Il "contributo pubblico" nei rapporti con gli enti del Terzo settore (ETS) rappresenta una forma di finanziamento che proviene dallo Stato, dalle Amministrazioni locali o da altri enti pubblici, con lo scopo di sostenere attività di interesse pubblico, sociale o culturale.

Lo stesso Codice riserva una disciplina *ad hoc* (recata dagli artt. 55, 56 e 57, D.Lgs. n. 117/2017) a tale tipologia di "collaborazione" definendone i caratteri peculiari ed esclusivi che ne tratteggiano il perimetro giuridico.

Anche sotto un profilo reddituale il Codice del Terzo settore, all'art. 79, D.Lgs. n. 117/2017, definisce la rilevanza reddituale e la concorrenza alla determinazione della natura fiscale delle attività di interesse generale, prima, e dell'ente del Terzo settore poi, di tali di remunerazioni/contribuzioni.

Nel presente lavoro esamineremo la disciplina IVA regolante i rapporti tra Pubblica amministrazione ed enti del Terzo settore, introducendo una differenziazione sostanziale sotto

un profilo terminologico rispetto al termine “contributo”.

Definizione di contributo pubblico corrispettivo versus contributo pubblico non corrispettivo

Infatti, nel contesto delle relazioni tra Pubbliche amministrazioni ed enti del Terzo settore (ETS), la qualificazione delle somme erogate a titolo di “contributo pubblico”, deve essere declinata nella distinzione tra contributo corrispettivo *versus* contributo non corrispettivo (contributo a fondo perduto).

I contributi a fondo perduto sono quelli versati senza alcuna connessione a prestazioni di servizi o a cessioni di beni, e in quanto tali non soggetti a IVA^[1]. Nel presente lavoro gli stessi saranno qualificati come contributi non corrispettivi. I contributi pubblici non corrispettivi sono importi che vengono erogati a sostegno delle finalità dell'ente. Questi contributi non sono legati alla prestazione di un servizio specifico in cambio, ma hanno lo scopo di sostenere in modo generale le attività sociali, culturali o di utilità pubblica svolte dagli ETS (concessione di sovvenzioni, sussidi, ausili finanziari o attribuzione di vantaggi economici).

I contributi pubblici non corrispettivi si connotano per le seguenti caratteristiche:

? assenza di obbligo di restituzione: l'ente non è tenuto a restituire i fondi ricevuti, anche se deve rendicontare l'uso che ne ha fatto;

? obiettivi di utilità sociale: questi contributi sono destinati a sostenere progetti che abbiano un valore sociale, culturale, educativo o ambientale;

? nessun corrispettivo diretto: non c'è una prestazione specifica che deve essere resa per ottenere il contributo, ma piuttosto un sostegno alle attività complessive dell'ente.

Esempio: un'associazione culturale che organizza eventi per la promozione della cultura locale può ricevere un contributo pubblico a fondo perduto per finanziare queste attività.

I contributi pubblici corrispettivi, per contro, sono erogazioni che vengono concesse agli ETS in cambio di un servizio o di una prestazione specifica che l'ente deve erogare. In sostanza, si tratta di un “compenso” che viene dato in cambio di un'azione concreta, connessa a un servizio reso a beneficio della comunità (convenzione a titolo oneroso a prestazioni corrispettive).

La fattispecie di contributo corrispettivo si connota per le seguenti caratteristiche:

? **condizioni specifiche:** l'ente deve svolgere una determinata attività o servizio pubblico, come la gestione di una struttura, l'organizzazione di eventi o la fornitura di determinati servizi sociali;

? **contratti o accordi**: solitamente questi contributi sono disciplinati da contratti o convenzioni che stabiliscono le modalità di erogazione e gli obblighi reciproci, prevedendo all'interno dell'accordo specifiche clausole contrattuali (tempi, modalità erogazione, penali per inadempimento, clausole risolutive, ecc.);

? **rendicontazione**: l'ente beneficiario deve rendicontare l'utilizzo del contributo e il servizio svolto per giustificare l'uso. L'obbligo di rendicontazione non determina automaticamente la corrispettività: la sola previsione di un obbligo di rendicontazione delle spese non comporta di per sé il carattere oneroso dell'erogazione, se non accompagnato da obblighi di risultato o altre forme di prestazione in cambio del contributo.

La distinzione sopra operata riveste una rilevanza fondamentale ai fini del trattamento tributario, in particolare con riferimento all'IVA.

Quindi, la distinzione principale tra i due tipi di contributi è legata alla natura della prestazione da rendere (un servizio specifico vs. attività generali di interesse pubblico) e alla presenza di obblighi contrattuali del "fare" (obbligo di prestazione vs. assenza di obbligo).

Ai sensi della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E/2013, per: *«contributo non corrispettivo» si intende una elargizione di somme di denaro che non trova causa in una prestazione resa a favore dell'ente erogatore, bensì è finalizzata al perseguimento di finalità di interesse generale, senza instaurare un rapporto giuridico sinallagmatico».*

Ancorché sia trascorso più di un decennio, la circolare n. 34/E/2013, continua a essere il documento di prassi di riferimento sul tema.

La rilevanza di detta circolare, che rappresenta un utile strumento di interpretazione degli atti tra PA e ETS è quella di dettare dei criteri gerarchici da applicare alla disamina documentale: in prima battuta vanno ricercati i criteri generali e poi, in subordine, quelli sussidiari per qualificare la natura delle erogazioni.

Il primo assunto fondamentale, nella qualificazione della natura del contributo o di attribuzione di altro vantaggio economico, recato dalla citata circolare si fonda sulla verifica del concreto assetto degli interessi delle parti. Verifica che deve essere condotta attraverso l'analisi documentale degli accordi per appurare quale sia l'interesse dei soggetti coinvolti nella definizione dell'accordo e che si basa sulla seguente disamina.

Criteri generali per l'attribuzione della qualifica di contributo

In prima battuta occorre verificare che il contributo sia stato definito tale in forza di norme di legge – specifiche o generali – ovvero in base al diritto UE.

Questo criterio interpretativo è fondamentale in quanto viene impresso un vincolo allo specifico finanziamento che impedisce che il soggetto beneficiario possa disporre liberamente delle somme stanziare^[2].

La natura di contributo pubblico può essere desunta:

? direttamente da norme di legge, qualora la disposizione preveda l'attribuzione di somme a determinati soggetti al verificarsi di presupposti predeterminati (ad esempio 5×1000, contributi ex art. 72, CTS, contributi automatici o selettivi);

? dalla ricorrenza di procedimenti amministrativi ex art. 12, Legge n. 241/1990, i quali sono preordinati all'attribuzione di vantaggi economici, mediante atti unilaterali e nel rispetto di principi di trasparenza e imparzialità.

In tali ipotesi, l'Amministrazione non instaura un contratto con l'ente, ma dispone un'erogazione che ha come presupposto il perseguimento di finalità pubbliche condivise. Ciò consente di qualificare la somma come contributo pubblico e non come corrispettivo, escludendone la rilevanza IVA.

L'art. 12, Legge n. 241/1990, statuisce il principio per il quale qualsiasi attribuzione di denaro pubblico a qualsiasi titolo debba essere predeterminata nei criteri e nelle modalità, al fine di garantirne la trasparenza e di verificare l'assenza di qualsivoglia profilo di ambiguità sulla natura della dazione di denaro pubblico.

Criteri sussidiari per l'attribuzione della qualifica di contributo

Nel caso in cui non vi sia una norma (specifica o generale) che consenta di qualificare un'erogazione pubblica come contributo o corrispettivo, la circolare n. 34/E/2013, al par. 2, impone di ricorrere a criteri sussidiari. Questi mirano a ricostruire il concreto assetto degli interessi tra le parti, e sono:

a) rapporto di scambio che attribuisca alla PA erogante un vantaggio diretto ed esclusivo a fronte dell'attività posta in essere dall'ente beneficiario;

b) acquisizione da parte del soggetto erogante dei risultati dell'attività finanziata. Se il soggetto pubblico acquisisce la proprietà – anche parziale – dei risultati (ad esempio di una ricerca, di un'opera, di un servizio), si configura un rapporto sinallagmatico e quindi corrispettivo;

c) presenza di clausola risolutiva espressa o obbligo di risarcimento per inadempimento che dia luogo a una responsabilità contrattuale. Queste clausole contrattuali sono tipiche dei contratti a prestazioni corrispettive. La loro presenza è sintomo di reciprocità degli obblighi, e quindi si è presumibilmente di fronte a un corrispettivo imponibile IVA. Tali elementi, laddove sussistano, orientano verso la qualificazione del contributo come corrispettivo.

Questi criteri devono essere valutati caso per caso, analizzando attentamente l'accordo, la convenzione o il provvedimento di assegnazione delle risorse, esaminando il rapporto giuridico sottostante, la natura dell'atto amministrativo o convenzionale e la presenza di elementi sintomatici di corrispettività, e rappresentano un passaggio fondamentale per inquadrare correttamente il trattamento IVA. Comprendere infatti se la Pubblica amministrazione abbia intenzione di attuare un contratto o una serie di contratti oppure finanziare una predeterminata tipologia di attività e/o progetti, è un'operazione che andrebbe effettuata ogniqualvolta un ente pubblico conferisce denaro a un soggetto privato, a maggior ragione se trattasi di un ente del Terzo settore, ulteriormente soggetto a obblighi e limitazioni. A oggi, in considerazione anche dell'evoluzione normativa in tema di contratti pubblici, è imprescindibile procedere a un corretto inquadramento della fattispecie, onde evitare riprese a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, laddove l'erogazione avvenga in assenza di obbligazioni a carico del beneficiario (di dare, fare, non fare o permettere) e non sia configurabile un obbligo contrattuale verso la Pubblica amministrazione, essa si qualifica come mera movimentazione finanziaria e risulta fuori dal campo di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972.

Una erogazione in denaro qualificabile come contributo, ossia come mera movimentazione di denaro, sarà esclusa dall'IVA, non integrandone i presupposti e, in particolare, il carattere di onerosità che deve avere la cessione di beni o la prestazione di servizi (artt. 2, comma 1 e 3, comma 1, D.P.R. n. 633/1972). Diversamente, ove la corresponsione di denaro pubblico sia manifestazione di sinallagma, ossia di un nesso di reciprocità fra le prestazioni, indipendentemente dal *nomen iuris*, ai fini fiscali deve essere considerata una operazione rilevante ai fini IVA e quindi assoggettata all'imposta. Si riportano di seguito alcuni esempi rappresentativi di casistiche frequenti nella prassi degli enti del Terzo settore, con relativa qualificazione ai fini dell'IVA.

Contributi erogati in regime di co-programmazione e co-progettazione (art. 55, D.Lgs. n. 117/2017)

Il Codice del Terzo settore, D.Lgs. n. 117/2017, all'art. 55, in attuazione del principio di sussidiarietà previsto dalla Costituzione (art. 18), prevede che le Amministrazioni pubbliche, nell'esercizio delle funzioni di programmazione territoriale degli interventi e dei servizi nei settori di attività di interesse generale di cui all'art. 5 del citato Decreto legislativo, assicurano il coinvolgimento attivo degli enti del Terzo settore, attraverso forme di co-programmazione e co-progettazione e accreditamento, poste in essere nel rispetto delle norme di materia di procedimento amministrativo di cui alla Legge 7 agosto 1990, n. 241. Le Linee Guida in tema di strumenti partecipativi del Terzo settore adottate con D.M. n. 72/2021, qualificano gli istituti di co-progettazione co-programmazione e convenzioni con OdV e APS quali contributi ex art. 12, Legge n. 241/1990.

La co-programmazione, ex art. 55, D.Lgs. n. 117/2017, è finalizzata all'individuazione dei

bisogni da soddisfare, dei relativi interventi necessari, delle loro modalità di realizzazione, e delle risorse disponibili.

La co-progettazione, ex art. 55, D.Lgs. n. 117/2017, è finalizzata alla definizione ed eventualmente alla realizzazione di specifici progetti di servizio o di intervento finalizzati a soddisfare i bisogni individuati nella fase di co-programmazione.

La stessa Corte Costituzionale, con l'epocale sentenza n. 131/2020, afferma che: *«il modello configurato dall'art. 55 CTS, non si basa sulla corresponsione di prezzi e corrispettivi dalla parte pubblica a quella privata, ma sulla convergenza di obiettivi e sull'aggregazione di risorse pubbliche e private per la programmazione e progettazione, in comune, di servizi e interventi diretti a elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, secondo una sfera relazionale che si colloca al di là del mero scambio utilitaristico»*.

Sul tema è intervenuta recentissimamente l'Agenzia delle Entrate con una risposta a interpello[3] nel quale ha ribadito, richiamando la prassi individuata dalla circolare n. 34/E/2013, dell'analisi case by case e da altri documenti di prassi[4], l'irrilevanza ai fini IVA delle erogazioni di denaro effettuate dalla Pubblica amministrazione ai sensi dell'art. 12, Legge n. 241/1990, come espressamente richiamata dall'art. 55, D.Lgs. n. 117/2017.

Pertanto, nell'ambito dei rapporti di amministrazione condivisa tra enti pubblici ed ETS disciplinati dagli artt. 55-57 del Codice del Terzo settore, i contributi erogati a seguito di co-progettazione – qualora non sussista un rapporto sinallagmatico – non costituiscono corrispettivo, ma mera movimentazione finanziaria, rientrando pertanto fuori dal campo IVA (art. 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972).

Contributi per convenzioni ex art. 56 CTS con OdV e APS (rimborso spese documentate)

L'art. 56 del Codice del Terzo settore, individua i requisiti che devono essere necessariamente inseriti nelle convenzioni a rimborso spese tra Pubblica amministrazione e OdV e APS.

Le convenzioni ex art. 56, recano l'indicazione dei contenuti minimi in ordine a: *«le modalità di risoluzione del rapporto, forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità, la verifica dei reciproci adempimenti nonché le modalità di rimborso delle spese, nel rispetto dell'effettività delle stesse, con esclusione di qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili, e con la limitazione del rimborso indiretti alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione»*.

Infatti, le convenzioni stipulate con OdV o APS ai sensi dell'art. 56, D.Lgs. n. 117/2017, prevedono il solo rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate, in regime di gratuità conforme alla nozione eurocomunitaria[5]. Pertanto, la domanda che ci si pone è se in assenza di remunerazione, le somme corrisposte potrebbero essere qualificate come non

rientranti nel campo di applicazione dell'IVA? In dottrina la tesi è controversa.

A parere di chi scrive, in assenza di una precisa indicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, rifacendosi a quanto prescritto nella circolare n. 34/E/2013 dell'Amministrazione finanziaria, non sarebbe la limitazione del contributo (rimborso spese) a definire la rilevanza ai fini IVA ma il contenuto della convenzione e la verifica del concreto assetto degli interessi delle parti.

La necessità di operare, per OdV e APS, esclusivamente a rimborso delle spese effettivamente sostenute non qualifica di per sé la dazione di denaro come mera movimentazione di denaro se non effettivamente priva di rapporti sinallagmatici, fondati sulla condivisione della funzione amministrativa con gli ETS, nel perseguimento delle finalità sociali in condizioni di pari trattamento in modo effettivo e trasparente e in base al principio del risultato. In assenza di questi elementi la convenzione si connota come una prestazione di servizi per la quale la remunerazione è commisurata alle spese sostenute e l'attività è a vantaggio diretto ed esclusivo della Pubblica amministrazione erogante^[6] e pertanto l'attività è rilevante ai fini IVA.

Contributi a fondo perduto erogati da bandi pubblici (es. PNRR, avvisi art. 72, CTS)

Nel caso di contributi pubblici a fondo perduto, attribuiti a seguito di procedura selettiva (ad esempio bando PNRR, avviso ministeriale), senza che il soggetto beneficiario sia obbligato a fornire una prestazione in cambio, l'erogazione non configura un corrispettivo, ed è pertanto fuori campo IVA.

Tuttavia, laddove dall'accordo emerga un obbligo di risultato o la produzione di output a favore dell'ente pubblico (ad esempio. rapporto, software, studio trasferibile), potrebbe ravvisarsi un rapporto sinallagmatico, con conseguente rilevanza IVA^[7].

Finanziamenti con clausole contrattuali tipiche (clausola risolutiva, obbligo di risultato, penali)

Qualora l'atto di assegnazione del contributo o la convenzione prevedano elementi che richiamano un contratto d'opera o di appalto (es. clausola risolutiva, obbligo di restituzione, penali per inadempimento), anche con espresso riferimento al Codice degli appalti D.Lgs. n. 36/2023, e il beneficiario si impegni ad eseguire una prestazione specifica a favore dell'Amministrazione, si configura un rapporto a prestazioni corrispettive. In tal caso, il contributo, costituisce il compenso per la prestazione resa^[8] e il corrispettivo sarà imponibile ai fini IVA, da assoggettare secondo le regole ordinarie.

Conclusioni

Di fatto la tematica non sembra né risolta né di pronta soluzione, dovendosi procedere a delle valutazioni caso per caso, e considerando anche il fatto che il mutato quadro normativo e l'avvento di nuovi strumenti nei rapporti tra PA e ETS introdotti dalla riforma del Terzo Settore renderebbero necessario, o quanto meno auspicato, un coordinamento oltretutto una ricognizione normativa per il corretto inquadramento delle procedure contributive nel rispetto delle normative fiscali.

Ciò è reso ancor più necessario dal dettato normativo dell'art. 6, D.Lgs. n. 36/2023, il quale, pur disciplinando il Codice dei contratti pubblici, sancisce principi di solidarietà sociale e di sussidiarietà orizzontale nei rapporti con gli ETS. In tale ottica anche il Codice dei contratti pubblici riconosce che le PA possono ricorrere a modelli organizzativi di amministrazione condivisa, privi di rapporti sinallagmatici, fondati sulla condivisione della funzione amministrativa con gli ETS, nel perseguimento delle finalità sociali in condizioni di pari trattamento, in modo effettivo e trasparente e in base al principio del risultato.

Fondamentale è l'esclusione per legge dell'ambito di applicazione del Codice dei contratti pubblici degli istituti partecipativi disciplinati dal Titolo VII, D.Lgs. n. 117/2017, ossia artt. 55-57 e un chiarimento della disciplina IVA applicabile in caso di convenzioni ad OdV e APS, ex art. 56, che non traggano origine da procedure partecipative.

[1] Risoluzione n. 54/2001; risoluzione n. 183/2002; risoluzione n. 21/2005.

[2] Circolare n. 20/E/2015; risoluzione n. 42/E/2004, risoluzione n. 16/E/2006.

[3] Interpello n. 904-785 ottobre 2024.

[4] Risoluzione n. 54/E/2001, risoluzione n. 183/E/2002, risoluzione n. 42/E/2004.

[5] Corte di Giustizia UE, sent. C-113/13 e C-50/14.

[6] Risoluzioni n. 83/E/2002, n. 21/E/2005, n. 16/E/2006 e risposta n. 532/E/2021.

[7] Risposte Agenzia delle Entrate n. 532/E/2021 e n. 211/E/2020.

[8] Risoluzioni n. 54/E/2001, n. 268/E/2002.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Associazioni e sport](#)".

Farmacie: no alla correzione della remunerazione aggiuntiva negli aiuti di stato

di **Alessandro Bonuzzi**

Convegno di aggiornamento

Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche

Scopri di più

Qualche settimana addietro molte **farmacie** sono state raggiunte da una **comunicazione dell'Agenzia delle Entrate** (c.d. **compliance**) avente come finalità la promozione spontanea alla regolarizzazione della compilazione del prospetto del **quadro RS del modello Redditi 2022** dedicato agli **Aiuti di Stato** per l'anno 2021.

L'**invio massivo alle farmacie** è conseguente all'incertezza che all'epoca vigeva sulla natura della cosiddetta **remunerazione aggiuntiva** erogata per il **rimborso dei farmaci dispensati** in regime di Servizio Sanitario Nazionale (SSN).

Si trattava di un **contributo in conto esercizio a fondo perduto** erogato a **sostegno delle farmacie territoriali** contraddistinto, peraltro, da un **duplice regime fiscale**:

- la remunerazione aggiuntiva **sperimentale** prevista dal Decreto Sostegni per il periodo 01.09.2021 – 31.12.2022 era **esclusa da IVA** e **non imponibile** ai fini delle **imposte sui redditi** e **IRAP**;
- la remunerazione aggiuntiva **strutturale** prevista dalla Legge di bilancio 2023 per il periodo d'imposta 2023 e fino al mese di febbraio 2024 era **esclusa da IVA** ma **imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.

Il **differente trattamento sul piano dell'imposizione diretta** si spiega con il fatto che mentre la prima versione del contributo aveva natura di **ristoro**, al pari degli altri **contributi a fondo perduto** erogati per contrastare la pandemia da Covid-19 (potendo quindi godere del regime ex [art. 10-bis, D.L. n. 137/2020](#)), la remunerazione aggiuntiva che ha riguardato le distinte contabili del 2023 e dei primi 2 mesi del 2024 è stata riproposta per **salvaguardare la rete di prossimità** rappresentata dalle farmacie, assumendo, dunque, una **valenza stabile** e non eccezionale a **seguito dell'emergenza epidemiologica** da Covid-19.

Ad ogni modo, dal mese di marzo 2024 la **remunerazione aggiuntiva** è stata **abrogata** in modo definitivo, essendo stata assorbita dalla **nuova remunerazione SSN** introdotta dalla Legge di bilancio 2024.

In merito all'aspetto legato alla **dichiarazione dei redditi**, in attesa degli opportuni chiarimenti ufficiali, molte farmacie, su consiglio del proprio commercialista, hanno saggiamente **adottato un comportamento prudente**, considerando la remunerazione aggiuntiva maturata nel periodo d'imposta 2021 un **Aiuto di Stato da inserire** nel relativo prospetto del modello Redditi 2022 con il **codice residuale 999**.

D'altro canto, gli addetti ai lavori avranno pensato che un'**informazione in più**, sebbene non dovuta, non avrebbe comportato alcuna sanzione, mentre **l'omessa indicazione di un Aiuto di Stato** in dichiarazione avrebbe avuto **ricadute negative reali in termini di sanzioni**.

Senonché, in seguito è emerso che la remunerazione aggiuntiva **non andava esposta in dichiarazione, non costituendo un Aiuto di Stato**. Da qui l'invio massivo delle comunicazioni di **compliance** alle farmacie che invece hanno **cautelativamente** esposto il dato nel **modello Redditi 2022**.

Per quanto qui interessa, però, si tratta di una comunicazione che non comporta **alcuna conseguenza, nemmeno in termini di adempimenti aggiuntivi**. Infatti, è la stessa Agenzia delle Entrate a chiarire che l'erroneo inserimento in dichiarazione della remunerazione aggiuntiva 2021 da parte delle farmacie, **non** determina la necessità di presentare una **dichiarazione integrativa** per la relativa correzione.

In altri termini, le farmacie che **avessero indicato la remunerazione aggiuntiva** sperimentale **nel prospetto degli Aiuti di Stato** della dichiarazione dei redditi presentata per l'anno 2021, commettendo così un **errore meramente formale**, non sono tenute alla presentazione di **alcuna dichiarazione integrativa** per sanare l'errore commesso.

Si ritiene che le medesime conclusioni possano **valere anche per la remunerazione aggiuntiva sperimentale** relativa all'anno **2022**, nonché per la **remunerazione aggiuntiva strutturale** per gli anni d'imposta 2023 e 2024, laddove eventualmente esposte nel **prospetto degli Aiuti di Stato della dichiarazione dei redditi**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Auto consegnate dal 1° luglio con benefit al valore normale

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche

Scopri di più

Con la [risposta a interpello n. 192/E/2025](#), pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate **torna ad affrontare**, dopo la [circolare n. 10/E/2025](#), la questione della **determinazione del regime applicabile ai fringe benefit** derivanti dalla concessione in uso promiscuo di autoveicoli, motocicli e ciclomotori ai dipendenti, alla luce delle novità introdotte dalla **Legge di bilancio 2025**. La società istante si trova a gestire **contratti di assegnazione di veicoli ai dipendenti** che spesso vengono formalizzati prima della consegna effettiva.

La domanda posta all'Agenzia delle Entrate è se sia legittimo, ai fini della determinazione del fringe benefit, **applicare la normativa vigente alla data di stipula del contratto di assegnazione**, anche qualora la consegna effettiva del veicolo – e dunque la **reale fruizione del benefit da parte del dipendente** – intervenga dopo il 1° gennaio 2025; **data spartiacque per l'entrata in vigore delle nuove regole**.

L'interpretazione proposta dalla società istante si basa su 2 principi: certezza del diritto, in base al quale il soggetto dovrebbe **poter conoscere ex ante il regime fiscale applicabile in base alla data certa di conclusione del contratto**, e il principio di cassa, secondo cui il fringe benefit sarebbe imputabile al periodo di imposta in cui il benefit è attribuito, ma la **disciplina applicabile** dovrebbe essere fissata dal **momento della stipula**, non della materiale consegna.

Si ricorda che l'[art. 51, comma 4, lett. a\), TUIR](#), disciplina ordinalmente i **benefit assegnati per l'uso promiscuo di veicoli**, prevedendo storicamente un regime forfetario rispetto al "valore normale" dei beni, in deroga all'[art. 9, TUIR](#). La Legge di bilancio 2025 ha radicalmente modificato tale regime, stabilendo nuove percentuali di calcolo forfetario differenziate in funzione dell'impatto ambientale dei veicoli. La razionalizzazione operata dalla norma prescinde, secondo l'Agenzia delle Entrate, dalla sola data di stipula. **Vengono richiamati gli orientamenti precedenti** ([circolare n. 10/E/2025](#) e [risposta n. 46/E/2020](#)): la concessione in uso promiscuo deve essere un atto bilaterale e perfezionato non solo dalla sottoscrizione, ma **dalla materiale assegnazione del veicolo al lavoratore**.

In ragione della modifica, il Legislatore ha emanato una **disciplina transitoria** ([art. 6, comma 2-bis, D.L. n. 19/2025](#), convertito, nonché l'inserimento del [comma 48-bis all'art. 1, Legge di](#)

[bilancio 2025](#)). Tale regime speciale salvaguarda:

- i **veicoli concessi in uso promiscuo tra il 1° luglio 2020 e il 31 dicembre 2024**;
- i **veicoli ordinati entro il 31 dicembre 2024** e concessi in uso promiscuo **dal 1° gennaio al 30 giugno 2025**.

La [circolare n. 10/E/2025](#) aveva già ribadito che rileva la **data di consegna del veicolo al dipendente**, non la sola stipula del relativo contratto. L'appartenenza all'una o all'altra disciplina è, dunque, **subordinata alla finalizzazione materiale del benefit presso il lavoratore** (consegna), prescindendo dalla formalizzazione documentale antecedente. L'Agenzia delle Entrate specifica che occorre la coesistenza di **3 requisiti fondamentali per il nuovo regime: contratto stipulato, veicolo immatricolato e consegna successiva al 1° gennaio 2025**.

Nel caso concreto, il **contratto viene sottoscritto il 27 dicembre 2024** e la **consegna del veicolo è prevista non prima del 1° luglio 2025**. Pertanto, non può applicarsi la disciplina previgente, poiché la **consegna è successiva al 30 giugno 2025**, e non può applicarsi **nemmeno la nuova disciplina agevolata** (ad esempio, percentuale forfettizzata), poiché non **risultano realizzati tutti i requisiti contemporaneamente nel 2025**.

Dovrà, pertanto, **applicarsi il criterio ordinario di determinazione del "valore normale"** ([artt. 51, comma 3, e 9, TUIR](#)), con riferimento esclusivo **all'uso privato del veicolo**. Questo comporta la necessità di una **quantificazione analitica del valore del benefit**, che può risultare più onerosa sia per il datore di lavoro sia per il lavoratore, rispetto al criterio forfettario previsto *ex lege* da regime previgente o futuro. **Tale assetto conduce a evidenziare una criticità operativa**, in quanto la ripartizione delle tempistiche di ordine, stipula e consegna dei veicoli aziendali potrà produrre ricadute significative sul regime fiscale applicabile, **con potenziale aumento degli oneri amministrativi e rischio per i lavoratori di vedersi attribuire valori fiscalmente imponibili più elevati**.

Questa impostazione, da un lato rigorosa e aderente al principio di effettività del benefit, **risponde anche a un'esigenza di contrasto a possibili pratiche elusive** (ad esempio, stipula "anticipata" per congelare un regime più favorevole). Tuttavia, la **subordinazione esclusiva alla data di consegna può esporre sia il datore di lavoro sia il dipendente** a fattori esogeni fuori dal loro diretto controllo (ad esempio, ritardi nella filiera distributiva dei veicoli), **con effetti fiscali imprevisti**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Crediti d'imposta sovvenzionali nel mirino dell'atto di indirizzo MEF: più difficile contestarne l'inesistenza

di Silvio Rivetti

Seminario di specializzazione

Ricerca e sviluppo e 4.0: accertamenti e strumenti di difesa

Scopri di più

L'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 18 del 1° luglio 2025 si sofferma con puntualità, apportando utile materiale di approfondimento, sull'argomento dei **crediti d'imposta inesistenti**, come individuabili, a seguito della novella del D.Lgs. n. 87/2024 di riforma delle sanzioni tributarie, in forza della **nuova definizione** dettata dall'[art. 1, comma 1, lett. g-quater\), D.Lgs. n. 74/2000](#).

Secondo tale nuova norma, si dicono **viziati d'inesistenza i crediti** per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina di riferimento (fattispecie di cui al n. 1) della lettera g-quater) sopra citata); nonché quelli per i quali **l'assenza dei predetti requisiti è oggetto di rappresentazioni fraudolente**, poste in essere mediante simulazioni, artifici, ovvero avvalendosi di documentazione falsa dal punto di **vista materiale o ideologico** (fattispecie di cui al n. 2) della lett. g-quater) sopra richiamata).

Rispetto a tale rinnovato quadro normativo, **2 sono le riflessioni a cui l'atto di indirizzo in commento induce l'interprete**: una, teoricamente, sfavorevole al contribuente; e una **nettamente favorevole** a quest'ultimo, come di seguito esposto.

In primo luogo, si noti che **l'atto di indirizzo MEF rileva**, quasi en passant, come la nuova definizione del vizio d'inesistenza dei crediti d'imposta risulti **più ampia rispetto a quella previgente: potendosi oggi qualificare come inesistenti** anche quei **crediti i cui vizi emergano all'esito dell'esperimento dei controlli di liquidazione e dei controlli formali**, effettuati ai sensi degli [artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973](#), e [54-bis, D.P.R. n. 633/1972](#) (modalità di controllo viceversa inidonee, stando alla formulazione ante novella dell'[art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997](#), a giustificare **contestazioni d'inesistenza dei crediti esaminati dagli uffici**). Quanto sopra non può che spingere a sottolineare, allora, il **potenziale pericolo** che gli uffici contestino **l'inesistenza di crediti**, anche facenti capo ad anni d'imposta precedenti all'entrata in vigore della definizione novellata (risalente alla data del 29 giugno 2024), avvalendosi anche delle risultanze dei **controlli di liquidazione e formali, sulla scorta di un'interpretazione pro Fisco** già possibilmente **adombrata dalla giurisprudenza di legittimità**, per cui la nuova e più ampia formulazione del credito inesistente potrebbe essere applicata anche

retraoattivamente, trattandosi di mera specificazione dei **criteri definitivi già fatti propri**, sul punto, dalle Sezioni Unite di Cassazione, con la [sentenza n. 34419/2023](#) (cfr., [Cass. n. 14625/2025](#) e [n. 25018/2024](#); potendosi altresì sostenere, del resto, la portata interpretativa della nuova norma definitoria). Tale rischio potenzialmente **esiste per i contribuenti**: per quanto **forse non sia semplice**, per gli uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate che gestiscono i controlli di liquidazione e formali, desumere, da controlli implicanti essenzialmente il **mero confronto di dati e senza significativi approfondimenti istruttori**, gravi **vizi di inesistenza dei crediti**.

In secondo luogo – e di converso – è da notare come **l'atto di indirizzo MEF** chiuda la porta alle contestazioni erariali d'inesistenza dei crediti, laddove siano **fondate sul richiamo di fonti di dettaglio "ulteriori" rispetto alle fonti normative**, di carattere primario (legge) o secondario (regolamenti e decreti ministeriali), che rispettivamente istituiscono le **singole fattispecie di favore**, ovvero ne specificano i presupposti costitutivi. Con particolare riguardo al tema dei crediti sovvenzionali, quali quelli afferenti alle attività di **ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica**, le fonti di dettaglio "ulteriori" che il MEF mette al bando ai fini della motivazione dei **suoi controlli consistono**, in sostanza, nei **manuali tecnici che non risultino richiamati "esplicitamente" nelle norme primarie o secondarie disciplinanti i crediti di cui si discute**; ovvero che vi **siano richiamati in qualche modo**, ma genericamente e non "specificamente". I chiarimenti del MEF spingono, dunque, a **depotenziare la rilevanza**, sin qui attribuita da parte degli uffici accertatori, ai criteri di **classificazione contenuti nel Manuale di Frascati** in tema di spese per attività di ricerca e sviluppo, come effettuate fino al 31 dicembre 2019 ai sensi delle originarie norme di favore ex [art. 3, D.L. n. 145/2013](#), e correlato [art. 2, D.M. 27 maggio 2025](#): un **bacino di attività di grande interesse per i funzionari** deputati ai controlli, fonte di **numerosi contestazioni e di rilevante contenzioso**, il cui quadro normativo di riferimento non rinvia però in maniera specifica al Manuale di Frascati, che **risulta, invece, regolarmente invocato negli atti impositivi erariali a sostegno delle relative pretese**.

Il **Manuale di Frascati**, giova sottolineare, figura richiamato specificamente, ai fini della definizione delle attività di ricerca e sviluppo, solo nel **contesto del nuovo bonus**, come ridefinito all'[art. 1, comma 200, Legge n. 160/2019](#) (Legge di bilancio 2020), e al correlato [art. 2, D.M. 26 maggio 2020](#) (così come, si noti, il Manuale di Oslo è richiamato solo al [comma 201 del citato art. 1, Legge di bilancio 2020](#), e all'[art. 3, D.M. 26 maggio 2020](#), ai fini della **definizione delle attività di innovazione tecnologica** ammissibili al credito d'imposta). In conclusione, può dirsi che, in tutte le fattispecie agevolative di tipo sovvenzionale, **ove i manuali tecnici "ulteriori" non assumano rilievo** con le modalità specificate dall'atto di indirizzo del MEF, i relativi crediti d'imposta **non potranno mai dirsi viziati d'inesistenza**; potendosi al più qualificare come non spettanti, purché i relativi **vizi ricadano nelle nuove definizioni**, di cui al novellato [art. 1, comma 1, lett. g-quinquies\), D.Lgs. n. 74/2000](#).

IMPOSTE SUL REDDITO

Passaggio generazionale guidato nelle zone montane

di Luigi Scappini

Seminario di specializzazione

Terreni in agricoltura

Scopri di più

L'[art. 44, Costituzione](#), si pone quale baluardo per la conservazione del **patrimonio terriero**, prevedendo, con l'obiettivo di conseguire il **razionale sfruttamento del suolo** e di **stabilire equi rapporti sociali**, la possibilità di imporre **obblighi e vincoli** alla **proprietà terriera privata**, fissare **limiti** alla sua **estensione** in funzione della loro ubicazione, promuove ed impone la **bonifica** delle **terre**, la **trasformazione del latifondo** e la ricostituzione delle unità produttive; nonché, **aiutare la piccola e la media proprietà**.

Il successivo comma 2, inoltre, in ragione delle particolarità di **determinate zone geografiche** che comportano complicazioni maggiori per lo **sfruttamento del suolo**, prevede che siano disposti **provvedimenti** a favore delle **zone montane**.

In tal senso, deve essere letto il **DDL n. 2126** relativo alle “*Disposizioni per il riconoscimento e la promozione delle zone montane*”, futura legge con la quale il Legislatore intende **introdurre**, non solo una **classificazione** dei **Comuni montani** che **compongono le zone montane** in ragione di parametri altimetrici e della pendenza, ma altresì un **riordino** dell'intricato groviglio di **norme agevolative** che nel tempo si **sono stratificate**, a volte senza quel necessario coordinamento che le renderebbe più funzionali allo scopo per il quale sono emanate.

In tal senso l'**art. 1, comma 3**, prevede che la **classificazione che verrà fornita di Comune montano, non** si renderà **applicabile** ai fini **PAC** nonché **IMU**, mentre il successivo comma 4 stabilisce che, fermo restando le norme agevolative che verranno introdotte con la legge, il **Governo è delegato ad adottare un Decreto Legislativo** con cui **riordinare le ulteriori agevolazioni** previste nei confronti dei Comuni montani. L'obiettivo è quello di **armonizzare le agevolazioni esistenti** con i nuovi parametri che verranno introdotti, il **tutto a saldo zero per lo Stato**.

Tra le norme che sicuramente saranno **oggetto di tale razionalizzazione** anche le agevolazioni previste nella **Legge n. 97/1994**, quale, ad esempio, la previsione contenuta nell'[art. 4](#) in materia di **conservazione dell'integrità dell'azienda agricola** operante in **zone montane**.

Tale norma, originariamente applicabile nei soli Comuni montani, successivamente, a

decorrere dal **1° gennaio 2022**, per effetto di quanto previsto dall'[art. 8, D.Lgs. n. 228/2001](#), è stata **estesa** anche alle aziende agricole ubicate in **Comuni non montani**. Resta, tuttavia, ancora **esclusa**, per espressa previsione di cui all'[art. 4, comma 3, Legge n. 97/1994](#), la Provincia autonoma di **Bolzano** in cui si rendono applicabili le regole specifiche della Legge provinciale n. 17/2001, relative al c.d. **maso chiuso**.

Con l'intento di garantire una continuità nella conduzione delle aziende agricole, è previsto che gli **eredi** considerati **affittuari**, ai sensi dell'[art. 49, Legge n. 203/1982](#), c.d. **affitto coattivo**, delle porzioni di fondi rustici ricomprese nelle quote degli altri coeredi hanno **diritto**, alla **scadenza** del rapporto di **affitto** instauratosi per legge, all'**acquisto** della **proprietà** delle porzioni medesime, unitamente alle scorte, alle **pertinenze ed agli annessi rustici**.

Il comma 2 individua alcuni **requisiti che debbono essere rispettati a fini dell'attuazione** di questa successione *ex lege*, infatti, è previsto che i predetti soggetti **dimostrino**:

1. di **non aver alienato**, nel **triennio** precedente, altri **fondi rustici** di imponibile fondiario superiore a 258,23 euro, salvo il caso di permuta o cessione a fini di **ricomposizione fondiaria**;
2. che il **fondo** per il quale intendono esercitare il diritto, in aggiunta ad altri eventualmente posseduti in proprietà o enfiteusi, **non superi il triplo** della superficie corrispondente alla **capacità lavorativa** loro o della loro famiglia;
3. di essersi **obbligati**, con la dichiarazione prevista dall'art. 5, comma 1, a **condurre o coltivare direttamente** il fondo per almeno **6 anni**;
4. di essere **iscritti** alla Gestione previdenziale **INPS** in qualità di **coltivatore diretto** o **IAP**.

Il successivo art. 5 individua la **procedura** che deve essere **obbligatoriamente seguita da parte degli eredi acquirenti**.

Viene individuato un termine, **6 mesi** dalla **scadenza** dell'**affitto** coattivo istituito per effetto dell'applicazione dell'[art. 49, Legge n. 203/1982](#), entro il quale deve essere **inviata** agli altri coeredi la **dichiarazione di acquisto** a cui deve fare seguito, nell'ulteriore termine di **3 mesi** da tale notifica, il **versamento** del prezzo.

Tale **prezzo**, per espressa previsione del comma 2, è costituito, al momento dell'esercizio del diritto, dal **valore agricolo medio** determinato ai sensi dell'[art. 4, Legge n. 590/1965](#), tuttavia, per quanto riguarda il valore da attribuire alle **scorte, pertinenze e annessi rustici**, si deve fare riferimento, a quello **determinato**, al momento dell'esercizio del diritto, dall'**Ispettorato provinciale dell'agricoltura** o dall'organo **regionale corrispondente**.

All'**acquisto**, per quanto concerne l'imposizione indiretta, si rende **applicabile** l'agevolazione prevista dall'[art. 2, comma 4-bis, D.L. n. 194/2009](#), per la formazione e l'**arrotondamento della proprietà coltivatrice**.