



# TEAMSYSTEM REVIEW

| n. 297

In collaborazione con





# La firma elettronica che semplifica la gestione delle scadenze

## ● Con la firma digitale risparmi

Elimini i costi e l'operatività legati al cartaceo, guadagnando tempo per le tue attività di valore e riducendo il tuo impatto ambientale.

## ● Condividi real time i documenti

Quanto tempo perso in telefonate per ricevere un documento firmato? Condividi in tempo reale i documenti per la firma.

## ● Semplifichi i processi di firma

Con la firma elettronica integrata nel tuo gestionale, selezioni, mandi in sottoscrizione e conservi i documenti in pochi click.

## LE PRINCIPALI FUNZIONALITÀ DI TEAMSISTEM DIGITAL SIGNATURE



**Firma remota:** i tuoi clienti possono firmare da remoto con una semplice telefonata



**Firma grafometrica:** con la postazione grafometrica puoi far firmare i tuoi clienti in Studio



**Lista documenti:** visualizzi in tempo reale lo stato dei documenti e puoi effettuare il download del documento firmato



**Conservazione e marca temporale:** apponi la marca temporale e conservi a norma tutti i documenti



**Integrata con i gestionali TeamSystem:** firmi direttamente i tuoi documenti dal gestionale TeamSystem

## DOCUMENTI FISCALI E CONTABILI SOTTO CONTROLLO SCADENZE RISPETTATE E CONDIVISIONE IN TEMPO REALE

### Tutto subito e in un click

TeamSystem Digital Signature permette di inviare alla firma bilanci e dichiarativi ai clienti in un click. Non dovrai più aspettare che il tuo cliente stampi, firmi, scansioni e rimandi il documento.

### Raggiungi il tuo cliente ovunque

La scadenza è vicina e manca una firma? Puoi inviare velocemente il documento al cliente che lo può consultare e firmare direttamente anche da smartphone.

### Integrazione con Digital Box

L'integrazione permette di condividere i documenti in tempo reale e di metterli all'attenzione del cliente.

Per maggiori informazioni:

<https://www.teamsystem.com/store/firma-digitale/ts-digital-signature/>

## Schede operative

L'impianto contabile degli ETS che svolgono attività commerciale	2
Il principio di competenza nell'imputazione fiscale delle componenti di reddito, dal rispetto della normativa alla (più ampia) tutela del contribuente in caso di errore	10
Non è sequestrabile il conto corrente della curatela fallimentare	22

## Scadenzario

Scadenze del mese di ottobre	27
------------------------------	----

## L'impianto contabile degli ETS che svolgono attività commerciale

**C**on il D.M. 5 marzo 2020 il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha approvato i modelli di bilancio che i "futuri" ETS dovranno obbligatoriamente adottare sulla base delle previsioni contenute nell'articolo 13, D.Lgs. 117/2017 (di seguito Codice del Terzo settore o CTS). Se queste disposizioni trovano applicazione con riferimento ai bilanci che gli ETS dovranno redigere al fine di dare evidenza contabile dell'attività complessiva dell'ente (principalmente quella istituzionale ma anche quella commerciale eventualmente svolta), specifiche previsioni sono dettate nell'ambito del CTS con riferimento agli obblighi contabili di natura fiscale in relazione alle attività commerciali svolte. Di questo se ne occupano principalmente gli articoli 80, 86 e 87, CTS.

### Le regole contabili per le attività commerciali svolte dagli ETS

L'articolo 87, CTS individua gli obblighi contabili esclusivamente riferibili agli enti del Terzo settore che presentano natura non commerciale, atteso che per gli ETS aventi natura commerciale trovano sostanzialmente applicazione le regole previste per la generalità delle imprese.

La disposizione non appare di semplicissima comprensione e comporta una serie di difficoltà applicative che potranno essere pienamente chiarite solo in occasione delle prime interpretazioni ufficiali operate dall'Amministrazione finanziaria, a oggi non ancora pervenute.

L'articolo 87, CTS sancisce in primo luogo l'obbligo della contabilità separata, già presente nell'attuale normativa all'articolo 144, comma 2, Tuir, così come modificato dal D.Lgs. 460/1997, applicabile agli enti di Terzo settore non commerciali ai sensi dell'articolo 79, comma 5, CTS, in relazione all'attività commerciale esercitata.

Accanto alla previsione della contabilità separata, il citato articolo 87, CTS definisce poi il tipo di contabilità da adottare, graduandola in funzione dell'elemento dimensionale.

La previsione di carattere generale recata al comma 1, lettera a), *"redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte a esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione"*, trova 2 deroghe importanti legate alle dimensioni dell'ente:

- la prima riguarda le Organizzazioni di volontariato (Odv) e le Associazioni di promozione sociale (Aps) che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 86, CTS (che descriveremo meglio nel prosieguo);
- la seconda riguarda ETS che, esercitando le attività di cui agli articoli 5 e 6, CTS (attività di interesse generale e attività diverse), non hanno conseguito in un anno proventi complessivi (sia di natura commerciale sia non) di ammontare superiore a 220.000 (si tratta dei c.d. ETS di "minori dimensioni").

Per tali ultimi soggetti gli obblighi di cui all'articolo 87, CTS si intendono soddisfatti con la sola tenuta dei registri Iva, integrati con le annotazioni dei componenti reddituali ai fini delle imposte sui redditi, indipendentemente dall'ammontare dei ricavi conseguiti nel periodo d'imposta (non si applicano quindi i limiti di 400.000 e 700.000 euro previsti dall'articolo 18, D.P.R. 600/1973) e per l'attività complessiva può essere redatto un "rendiconto per cassa" in luogo delle scritture cronologiche e sistematiche indicate al comma 1, lettera a).

Per tutti gli altri soggetti, con volumi di entrate, proventi e ricavi superiori ai 220.000 euro (determinati come indicato in precedenza), dovranno essere implementate scritture contabili cronologiche e sistematiche atte anche a dare distinta rappresentazione delle attività di interesse generale e di quelle diverse. Si consideri, in ultimo, che anche la rendicontazione delle raccolte fondi, seppur avente finalità fiscale, troverà accoglimento, indipendentemente dalle dimensioni dell'ETS non

commerciale, nel bilancio (articolo 87, comma 6, CTS).

Si osserva come per molte associazioni di piccole dimensioni che oggi applicano il regime forfettario di cui alla L. 398/1991, il passaggio alla disciplina degli ETS comporterà una vera e propria rivoluzione culturale in merito alle modalità di rilevazione delle operazioni: si passerà da una rilevazione che si fonda sulla manifestazione finanziaria a una rilevazione che si fonda sulla competenza, sulla "maturazione" di costi/ricavi a prescindere dalla loro manifestazione economica. Ciò comporta in sede di avvio una duplice criticità:

- implementazione libro inventari;
- apertura dello Stato Patrimoniale.

Quanto al primo aspetto il comma 2, articolo 87, CTS individua nel libro inventari uno dei 2 documenti atti a soddisfare le previsioni recate dal comma 1, lettera a) dell'articolo in parola. Ma il dubbio che si pone è il seguente: quali son i beni di "impresa" da iscrivere in detto libro? Il comma 3, articolo 144, Tuir (applicabile per tale comma anche agli ETS) afferma che per l'individuazione dei beni relativi all'impresa occorre fare riferimento al precedente articolo 65, commi 1 e 3-bis, Tuir, il quale dispone, sostanzialmente, che i beni relativi all'impresa sono quelli iscritti in inventario ovvero nel registro dei cespiti ammortizzabili. Questo comporta una valutazione discrezionale dei beni da annoverare tra quelli di impresa poiché la scelta andrà fatta non basandosi semplicemente sulla natura dei beni ma sulla destinazione che si intende dare agli stessi. La questione, non banale, dell'individuazione avrà poi ricadute fiscali importanti: i beni di impresa concorreranno con le quote di ammortamento a determinare i costi di esercizio che sono elemento imprescindibile per valutare la natura delle attività esercitate, prima, e la natura dell'ente poi. In caso di cessione degli stessi, questo potrebbe comportare la realizzazione di plusvalenze date dalla differenza tra il prezzo introitato e il valore netto contabile (costo storico meno fondo di ammortamento).

Relativamente alla seconda questione, invece, occorrerà redigere un apposito prospetto nel quale riportare le attività e le passività valutate con i criteri di cui al D.P.R. 689/1974, articoli da 4 a 11. In detto prospetto dovranno essere valutate le poste attive e passive (attività e passività) individuate sulla base del criterio di competenza e non di cassa. In particolar modo si dovrà prestare attenzione all'individuazione dei beni mobili strumentali di impresa valorizzandoli secondo quanto indicato agli articoli 4 e 5, D.P.R. 689/1974 che individuano come criterio "guida" il costo di acquisizione. Allo stesso modo occorrerà valorizzare i crediti e i debiti, al loro valore nominale, in essere all'apertura dello Stato patrimoniale. La predisposizione di detto prospetto richiede uno sforzo notevole per poter ricomprendere in detto schema tutte le poste che "emergono" dalla diversa impostazione seguita, dal criterio di cassa a quello di competenza, e che fino all'abrogazione della L. 398/1991 non avevano trovato valorizzazione.

Il lavoro che aspetta gli enti in questo passaggio epocale legato all'entrata in vigore delle disposizioni del Runtis è davvero notevole e la contabilità riveste un ruolo centrale. Centralità che discende dal rispetto delle nuove regole recate dagli articoli 13 e 87, CTS, ma anche centralità che risiede nell'esigenza di poter valutare la natura dell'ente sulla base della natura delle attività esercitate. Valutazione che non può prescindere da una contabilità estremamente sofisticata che coniuga una riclassificazione per natura con una riclassificazione per destinazione.

## **Il regime forfettario generale degli ETS non commerciali**

L'articolo 80, D.Lgs. 117/2017 introduce un regime forfettario di determinazione del reddito, avente carattere opzionale e con vincolo di applicazione per almeno un triennio, per le attività commerciali svolte (in modo non prevalente o secondario) dagli ETS di natura non commerciale, basato su diversi coefficienti che si applicano, a scaglioni, sull'ammontare dei ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi o cessioni di beni.

## I coefficienti di redditività

Tipo attività	Scaglioni di ricavi	Coefficiente redditività
Prestazioni di servizi	fino a 130.000 euro	7%
	da 130.001 euro e fino a 300.000 euro	10%
	oltre 300.000 euro	17%
Altre attività	fino a 130.000 euro	5%
	da 130.001 euro e fino a 300.000 euro	7%
	oltre 300.000 euro	14%

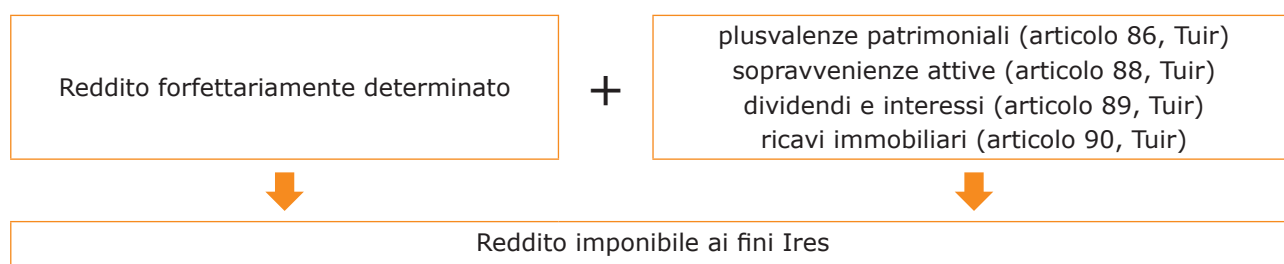
Dall'esame della tabella si evidenzia da subito una specificità rispetto agli altri regimi forfettari attualmente previsti nell'ordinamento (ad esempio quelli previsti dall'articolo 145, Tuir o dalla L. 398/1991, che per espressa previsione normativa non potranno più essere applicati dai nuovi ETS): nessun limite massimo di ricavi è previsto, per cui il presente regime forfettario risulta applicabile a prescindere da qualsiasi limite dimensionale dell'ente.

Non viene, inoltre, prevista, al pari del regime forfettario contemplato dall'articolo 145, Tuir, alcuna agevolazione o semplificazione sotto il profilo dell'Iva, che dovrà essere pertanto determinata secondo le ordinarie modalità.

**Iva** Nessuna agevolazione è prevista ai fini Iva, che quindi va determinata secondo le modalità ordinarie

Ai ricavi così determinati in modo forfettario, la norma poi prevede che vadano aggiunte le eventuali plusvalenze patrimoniali (articolo 86, Tuir), le sopravvenienze attive (articolo 88, Tuir), i dividendi e gli interessi (articolo 89, Tuir) nonché i ricavi immobiliari (articolo 90, Tuir).

In caso di più attività vale anche qui il criterio dell'attività prevalente per individuare il coefficiente di redditività da applicare.



Anche i meccanismi delle opzioni e delle revoche non si discostano dalle regole generali previste dall'ordinamento tributario: l'opzione, infatti, andrà esercitata in sede di dichiarazione di inizio attività per gli ETS di nuova costituzione mentre per gli enti già esistenti la stessa potrà essere esercitata in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi secondo le logiche del comportamento concludente previsto dal D.P.R. 442/1997 e cioè con effetti a partire dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale l'opzione è esercitata.

Opportune disposizioni di coordinamento vengono previste per i casi di passaggio dal regime ordinario a quello forfettario.

In particolare:

- i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfettario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime;
- le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfettario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato ai sensi dei commi 1 e 2 del presente articolo, secondo le regole ordinarie stabilite dal Tuir.



L'ultimo comma dell'articolo 80, CTS prevede poi, per quanti optano per l'applicazione del presente regime forfetario, un'esclusione dalla disciplina degli studi di settore e dei parametri (oggi abrogata), ma soprattutto degli indici sistematici di affidabilità (Isa) di cui all'articolo 7-bis, D.L. 193/2016 (qui occorre aggiornare il richiamo al più recente articolo 9-bis, D.L. 50/2017, introdotto in sede di conversione dalla L. 96/2017, che ha riformulato la disciplina degli Isa).

## **Il regime forfetario speciale per Odv e Aps**

Il Capo secondo del CTS detta in 3 articoli specifiche disposizioni fiscali riferite a 2 particolari categorie di ETS, che nel sistema normativo attuale godono di un elevato numero di agevolazioni contemplate dalle rispettive leggi quadro, oggi abrogate dalla lettera a), comma 1, articolo 102 del nuovo decreto:

- le Organizzazioni di volontariato (Odv);
- le Associazioni di promozione sociale (Aps).

Per tali soggetti, gli articoli 84 e 85, CTS, oltre a prevedere specifiche misure fiscali di favore, valorizzano ulteriormente la loro non commercialità, considerando una serie di attività nei confronti dei terzi e degli stessi soci, che non assumono rilevanza sotto il profilo fiscale.

Al successivo articolo 86, CTS è poi previsto un regime forfetario comune alle 2 realtà che, diversamente da quello contemplato dall'articolo 80, CTS precedentemente descritto e applicabile alla generalità degli ETS aventi natura non commerciale, prevede un limite dimensionale massimo per la sua applicazione, nonché importanti semplificazioni anche sotto il profilo dell'Iva.

Vediamo quindi, in breve, di evidenziare gli aspetti fondamentali di questo ulteriore regime che sarà applicabile ai soggetti iscritti nelle sezioni speciali delle Odv e Aps all'interno del nuovo Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts).

## **Le specifiche previsioni fiscali rivolte alle Aps**

Le previsioni contenute nell'articolo 85, CTS applicabili alle Aps, si pongono in sostanziale continuità con l'attuale articolo 148, Tuir (previsione che viene disapplicata per gli ETS, e quindi anche per le Aps, dal successivo articolo 89, CTS) e con la Legge quadro 383/2000, abrogata, invece, dal successivo articolo 101, D.Lgs. 117/2017. Pertanto, la disciplina contenuta nell'articolo 148, Tuir, che ancora oggi trova applicazione per la quasi totalità degli enti non commerciali di tipo associativo, a regime, potrà in futuro trovare applicazione unicamente per quegli enti non commerciali che non potranno/vorranno fregiarsi della qualifica di enti del Terzo settore e, con le rivisitazioni che andremo a commentare apportate dal citato articolo 85, CTS per quegli ETS che si iscriveranno nella sezione speciale delle Aps del costituendo Registro nazionale del Terzo settore.

In particolare il comma 1 del citato articolo 85, CTS dopo aver ricalcato la medesima agevolazione contenuta nel comma 3, articolo 148, Tuir, e cioè la decommercializzazione dei proventi conseguiti dagli associati (con l'elemento di novità rappresentato dai familiari conviventi) a fronte di attività specifiche offerte dalle Aps, prevede una ulteriore ipotesi di non commercialità rappresentata da attività ritenute tali ai sensi dell'articolo 79, CTS svolte secondo i requisiti di cui alla lettera m), articolo 5, e quindi a favore degli enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore. Sempre con l'ulteriore estensione ai familiari conviventi, risulta decommercializzata anche la cessione a terzi di pubblicazioni "istituzionali" dell'Aps cedute prevalentemente agli associati.

### **Corrispettivi specifici non commerciali**



Attività svolte dalle Aps in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi

Viene, invece, riproposto nel comma 3, articolo 85, CTS l'elenco delle attività commerciali per presunzione assoluta, già previste nel comma 4, articolo 148, Tuir. Si tratta delle cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, delle somministrazioni di pasti, delle erogazioni di acqua, gas, energia

elettrica e vapore, delle prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e delle prestazioni di servizi portuali e aeroportuali nonché delle prestazioni effettuate nell'esercizio di attività tipicamente commerciali elencate in modo specifico (gestione di spacci aziendali e di mense; organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari).

## Attività oggettivamente commerciali

- cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita
- somministrazioni di pasti, le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito
- prestazioni di servizi portuali e aeroportuali
- gestione di spacci aziendali e di mense
- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale
- pubblicità commerciale
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari

Non manca, inoltre, al comma 4, articolo 85, CTS la riproposizione della deroga alla presunzione di commercialità (in analogia a quanto previsto dall'articolo 148, comma 5, Tuir) prevista per le Associazioni di promozione sociale le cui finalità sono riconosciute dal Ministero dell'interno (L. 287/1991) con riferimento alle attività di somministrazione di alimenti o bevande (tipicamente i bar dei circoli ARCI o ACLI) e di organizzazione di viaggi e soggiorni. Anche nella nuova norma vanno soddisfatte tutte le specifiche condizioni che vengono ora previste per assicurarne la non concorrenzialità sul mercato (attività strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ed effettuata presso la sede nei confronti dei soci o associati o dei familiari conviventi degli stessi, nonché assenza ai fini dello svolgimento di tale attività di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dai soci o associati). Sotto quest'ultimo aspetto, precisa la relazione illustrativa, il mero utilizzo di strumenti specifici di diffusione rivolti per loro natura a un pubblico indistinto, come, ad esempio social network o sito internet, non comporta di per sé la perdita del beneficio, a meno non vengano dimostrate in sede di verifica le finalità commerciali nell'utilizzo dei predetti strumenti. In relazione a tale previsione va osservato come la mera riproposizione della disposizione contenuta nel comma 5, articolo 148, Tuir (e in particolare il richiamo alle "vecchie" Aps) non abbia contribuito a risolvere i dubbi sorti in passato con riferimento alla precisa individuazione dei soggetti ai quali applicare l'agevolazione. È auspicabile che in sede di commento alla nuova norma l'Amministrazione finanziaria fornisca utili indicazioni in tal senso.

## Deroga alla commercialità per "vecchie" Aps



- |   |  |
|---|--|
| - somministrazione di alimenti o bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale da bar ed esercizi similari | - in diretta attuazione degli scopi istituzionali  |
| - organizzazione di viaggi e soggiorni turistici  | - non ci si avvalga di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi (novità) |

Mentre il comma 5 riprende i contenuti della L. 383/2000 sotto il profilo della non rilevanza ai fini Isi (imposta sugli intrattenimenti) delle quote e dei contributi corrisposti alle Aps, i successivi commi 6 e 7 prevedono, rispettivamente:

- la non commercialità delle attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato;
- l'esclusione da Ires per i redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di atti-



# Schede operative

vità non commerciale da parte delle Aps (in analogia con la disposizione prevista per le Odv dal precedente articolo 84, CTS).

<b>Previsione non commercialità specifica</b>	
<b>Imposta sugli intrattenimenti (Isi) Comma 5</b>	<b>Vendita beni acquisiti gratuitamente Comma 6</b>
Quote e contributi corrisposti alle Aps di cui al presente articolo non concorrono alla formazione della base imponibile Isi	Vendita beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente da organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente

## **Le specifiche previsioni fiscali rivolte alle Odv**

Più stringata si presenta invece la formulazione dell'articolo 84, CTS riferita alle Odv che verranno iscritte nell'apposita sezione del Runts. In esso viene prevista la decommercializzazione di talune attività che, solitamente, rappresentano lo strumento per reperire risorse finanziarie necessarie al sostenimento dell'ente. Si tratta di:

- attività di vendita di beni acquisiti da terzi a titolo gratuito a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario;
- cessione di beni prodotti dagli assistiti e dai volontari, sempreché la vendita dei prodotti sia curata direttamente dall'Organizzazione di volontariato senza alcun intermediario;
- attività di somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni, celebrazioni e simili a carattere occasionale.

Con riferimento alle prime 2 ipotesi, la Relazione illustrativa ritiene che l'impiego di nuove modalità di vendita (ad esempio tramite portali o aste su internet) non debba necessariamente configurare la presenza di intermediari ai fini di questa disposizione, mentre, la decommercializzazione delle attività di somministrazione in occasione di eventi occasionali rappresenta una conferma di quanto già presente nell'ordinamento vigente.

Infine, la previsione del secondo e ultimo comma dell'articolo 84, CTS dispone stessa esenzione da Ires per i redditi rinvenibili da immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento o al finanziamento di attività non commerciale, analogamente a questo previsto nell'articolo 85, CTS per le Aps.

## **Esenzione Ires per Odv e Aps**

Per redditi degli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciali

## **Il regime forfettario speciale per Odv e Aps**

Diversamente da quanto previsto dall'attuale sistema che disciplina Odv e Aps, il D.Lgs. 117/2017 introduce all'articolo 86 per tali realtà un nuovo regime forfettario applicabile in via opzionale in caso di ricavi non superiori a una determinata soglia.

Mentre per le Aps detto regime si pone in sostanziale "sostituzione" con il regime forfettario di cui alla L. 398/1991, che per effetto di quanto previsto dalla lettera c), comma 1, articolo 89, CTS non risulterà applicabile agli enti del Terzo settore (ETS), per le Odv l'applicazione di un regime forfettario di determinazione del reddito e dell'Iva rappresenta una novità assoluta, non rientrando tali soggetti tra quei soggetti che in passato potevano applicare il citato regime forfettario di cui alla L. 398/1991.

Tra l'altro, per effetto delle abrogazioni contenute nel successivo articolo 101, lettere e) ed f), comma 2, CTS il citato regime forfettario ex L. 398/1991, risulterà in futuro applicabile alle sole Associazioni (e Società) sportive dilettantistiche che non risulteranno iscritte nel Registro unico

nazionale del Terzo settore, non potendo più il predetto regime essere applicato alla generalità delle associazioni senza scopo di lucro, alle associazioni pro-loco, alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fini di lucro, ancorché le stesse decidano di non assumere la qualifica di ETS.

Con riferimento a tale nuovo regime va osservato che lo stesso, diversamente da quello previsto dal precedente articolo 80, CTS può trovare applicazione, nel rispetto dei limiti previsti, a prescindere dalla natura commerciale o non commerciale degli stessi.

Altre differenze rispetto al regime forfettario di cui all'articolo 80, CTS sono la presenza di agevolazioni anche sotto il profilo dell'Iva e la decorrenza degli effetti nel caso di fuoriuscita dal regime che, nel caso dell'articolo 86, CTS decorrono a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si realizza il superamento del limite di ricavi (da questo punto di vista si nota un miglioramento rispetto a quanto previsto dal regime 398/1991, nel quale gli effetti della fuoriuscita decorrono dal mese successivo a quello di superamento dei limiti previsti).

Come per il regime forfettario previsto dal precedente articolo 80, CTS il comma 10 dell'articolo 101 del nuovo decreto prevede che anche l'efficacia di questo regime forfettario sia subordinata alla preventiva autorizzazione da parte della Commissione Europea (non ancora pervenuta al momento in cui si scrive).

Infine, come ricordato nella Relazione illustrativa, il presente regime forfettario di cui all'articolo 86, CTS ricalca, con i necessari adattamenti, il regime previsto dall'articolo 1, L. 190/2014 (Legge di Stabilità 2015) e cioè il c.d. regime "forfettario" applicabile alle persone fisiche di minori dimensioni. Si potrà osservare come tale assimilazione sia soprattutto presente (ma non solo) con riferimento alle disposizioni in materia di Iva. Riportiamo di seguito in forma schematica le principali caratteristiche del regime di cui all'articolo 86, CTS.

## Caratteristiche del regime (articolo 86, CTS)

<b>Ambito soggettivo</b>	Odv e Aps iscritte nelle rispettive sezioni speciali del Runts, sia che abbiano natura commerciale o non commerciale
<b>Soglia ricavi</b>	Ricavi percepiti nel periodo d'imposta precedente, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro (o diversa soglia autorizzata da Consiglio UE dopo 31 dicembre 2019 o soglia armonizzata in sede europea)
<b>Coefficienti redditività</b>	- 1% dell'ammontare dei ricavi percepiti per le Odv - 3% dell'ammontare dei ricavi percepiti per le Aps
<b>Adempimenti ed esoneri ai fini redditi</b>	- obbligo conservazione documenti emessi e ricevuti - obbligo presentazione dichiarazione dei redditi - esonero da obblighi di registrazione e tenuta scritture contabili - esonero da obbligo di operare ritenute alla fonte con obbligo di evidenza in dichiarazione dei redditi del codice fiscale dei soggetti percettori e dell'ammontare dei redditi stessi - esclusione da discipline studi di settore, parametri e indicatori sintetici di affidabilità fiscale (Isa)
<b>Ingresso regime</b>	Nel passaggio dal regime ordinario a quello forfettario: - i componenti positivi e negativi di reddito riferiti ad anni precedenti a quello da cui ha effetto il regime forfettario, la cui tassazione o deduzione è stata rinviata in conformità alle disposizioni del Tuir che dispongono o consentono il rinvio, partecipano per le quote residue alla formazione del reddito dell'esercizio precedente a quello di efficacia del predetto regime - le perdite fiscali generatesi nei periodi d'imposta anteriori a quello da cui decorre il regime forfettario possono essere computate in diminuzione del reddito determinato secondo le regole ordinarie stabilite dal Tuir
<b>Uscita regime</b>	In caso di superamento del limite di ricavi la fuoriuscita decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in cui si realizza il superamento del limite di ricavi.

# Schede operative

<b>Passaggio regime</b>	Nei casi di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al regime forfettario a un periodo soggetto al regime ordinario o forfettario di cui all'articolo 80, o viceversa, vale il principio per cui occorre evitare salti o duplicazioni di imposta (vengono quindi riproposte le medesime previsioni già contemplate in relazione ai regimi contabili forfettari previsti per le persone fisiche)
<b>Adempimenti ed esoneri ai fini Iva</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>- assenza rivalsa per operazioni attive nazionali</li><li>- divieto esercizio diritto detrazione Iva assoluta, dovuta o addebitata su acquisti, nazionali ed esteri</li><li>- applicazione articolo 41, comma 2-bis, D.L. 331/1993 per cessioni intracomunitarie di beni</li><li>- applicazione articolo 38, comma 5, lettera c), D.L. 331/1993 per acquisti intracomunitari di beni</li><li>- applicazione articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972 e seguenti per prestazioni rese e ricevute da non residenti</li><li>- applicazione ordinarie disposizioni Iva per importazioni, esportazioni e operazioni assimilate con impossibilità di avvalersi delle lettere di intento</li><li>- esonero versamento Iva e da obblighi previsti da D.P.R. 633/1972 tranne:<ul style="list-style-type: none"><li>a) obblighi numerazione e conservazione fatture acquisto e bollette doganali</li><li>b) obbligo certificazione corrispettivi, salvo esoneri articolo 2, D.P.R. 696/1996</li></ul></li><li>- obbligo applicazione reverse charge e relativi adempimenti, sia contabili sia di versamento</li><li>- obbligo rettifica detrazione nei passaggi da regime ordinario a forfettario e viceversa</li><li>- in caso di passaggio al regime forfettario, obbligo esigibilità immediata nell'ultima liquidazione Iva per le operazioni, anche in acquisto, a esigibilità differita secondo regime Iva per cassa o da articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972</li><li>- possibilità rimborso o compensazione orizzontale per credito Iva emergente da ultima dichiarazione Iva annuale in caso di passaggio al regime forfettario</li></ul>
<b>Opzione regime ordinario</b>	Possibile optare per l'applicazione dell'Iva nei modi ordinari e per le imposte sul reddito nei modi ordinari o secondo le disposizioni dell'articolo 80. L'opzione, esercitata con le ordinarie modalità, rimane valida per un triennio e, successivamente si protrae di anno in anno, salvo revoca
<b>Entrata in vigore</b>	Da operatività Runtts e subordinatamente all'ottenimento dell'autorizzazione da parte della UE, richiesta a cura del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

## Riferimenti normativi

articoli 5 e 6, CTS  
articolo 13, CTS  
articolo 80, CTS  
articolo 87, CTS  
articolo 79, comma 5, CTS  
articolo 86, Tuir  
articolo 88, Tuir  
articolo 89, Tuir  
articolo 90, Tuir  
articolo 144, comma 2, Tuir  
articolo 145, Tuir  
articolo 7-bis, D.L. 193/2016  
articolo 9-bis, D.L. 50/2017

## Il principio di competenza nell'imputazione fiscale delle componenti di reddito, dal rispetto della normativa alla (più ampia) tutela del contribuente in caso di errore

**I**l principio di competenza rappresenta uno dei cardini nell'applicazione della normativa fiscale, posto che, in virtù dell'autonomia degli anni d'imposta, ogni elemento reddituale deve essere correttamente "incasellato" nel relativo periodo, senza che in ciò vi sia, invece, alcuna discrezionalità in capo ai contribuenti. Tuttavia, anche in presenza di situazioni non particolarmente complesse, in termini di individuazione del corretto periodo di imputazione delle varie componenti di reddito, non di rado gli operatori incorrono in errori che possono avere conseguenze talvolta anche particolarmente rilevanti. Nello specifico, in virtù del rigido "formalismo legislativo" in materia di competenza di ricavi e costi, può talvolta accadere che, a fronte di un errore di imputazione temporale commesso dal contribuente e a causa della dinamica relativa ai termini di accertamento, lo stesso contribuente non abbia modo di recuperare (se non altro in modo efficiente) la deducibilità di una spesa non correttamente "incasellata" nell'appropriato anno d'imposta.

Per questo motivo risulta importante prendere in considerazione la disciplina, sia sostanziale sia sanzionatoria, in materia di competenza fiscale – melius, di errore nell'individuazione della competenza dei componenti di reddito – per poi riflettere sulle possibilità di rimedio alle inesattezze che possano verificarsi. Il tutto, interpretando e applicando la normativa di riferimento tenendo bene a mente la necessità di assicurare, in linea generale, il rispetto della "giusta imposizione".

### Introduzione

Risulta a tutti nota, a livello fiscale, la centralità del principio di competenza<sup>1</sup> nella determina-

<sup>1</sup> Hanno trattato l'argomento della competenza fiscale, al pari delle inesattezze che i contribuenti possono commettere nella relativa individuazione, sia in maniera "generale" sia su specifiche tematiche, M. Viola, "Gli errori contabili: qualificazione in bilancio e competenza fiscale", in Corr. trib., 2018, pag. 2743; G. Ferranti, "Agenzia e Assonime chiariscono il principio di competenza per le imprese OIC adopter", in Il fisco, 2018, pag. 27; G. Ferranti, "Il principio di competenza per le imprese che applicano i «nuovi OIC»", in Corr. trib., 2018, pag. 1691; F. Dami, "Per la deduzione del reddito la competenza si determina riguardo all'ultima prestazione - deduzione dei costi nell'esercizio di competenza: determinazione e determinabilità impongono la definitività della fattispecie", in Riv. giur. trib., 2018, pag. 35; M. Denaro, "Per la deducibilità di un costo la corretta imputazione nel bilancio civilistico rileva anche in ambito fiscale - Commento", in Il fisco, 2017, pag. 4288; F. Veroi, "Deducibilità per l'intero importo del costo per risarcimento danni nell'anno di definizione della transazione", in Il fisco, 2015, pag. 1668; A. Bonuzzi, L. Scappini, "Perdita di beni strumentali: competenza contabile e fiscale", in Il fisco, 2015, pag. 919; F. Cicognani, "L'imputazione a periodo dei costi per prestazioni in garanzia", in Rass. trib., 2015, pag. 227; F. Bontempo, "L'imputazione a periodo dei componenti derivanti da provvedimenti giurisdizionali", in Il fisco, 2015, pag. 125; I. Avanzini, G. Ferrara, "Il periodo di competenza nel contratto per l'erogazione di software ed assistenza tecnica", in Il fisco, 2014, pag. 3669; L. Gaiani, "L'imputazione a periodo delle plusvalenze da lease back: regole contabili e disciplina fiscale", in Il fisco, 2014, pag. 3041; A. Borgoglio, "Il principio di competenza si applica anche alle transazioni", in Il fisco, 2014, pag. 2297; G. Provaggi, "L'errore di competenza può essere recuperato anche negli esercizi in perdita", in Corr. trib., 2013, pag. 3235; G. Andreani, "La competenza delle perdite su crediti relativi a imprese in crisi", in Il fisco, 2013, pag. 6032; A. Borgoglio, "Sanzionata la violazione della competenza anche se sono osservati i principi contabili", in Il fisco, 2013, pag. 5758; G. Salvi, "Competenza fiscale delle provvigioni spettanti agli agenti", in Bil. redd. impr., 9, 2013, pag. 25; G. Pagani, "Errata applicazione del principio di competenza economica a componenti reddituali", in Il fisco, 2013, pag. 3844; A. Borgoglio, "Errata imputazione a periodo e correlazione tra costi e ricavi. Tutela del contribuente", in Il fisco, 2013, pag. 1016; A. Donesana, "Imputazione dei costi e dei ricavi ad un errato periodo d'imposta", in Bil. redd. impr., 12, 2012, pag. 22; G. Vasapolli, A. Vasapolli, "Acquisti di beni rilevati in un errato esercizio", in Bil. redd. impr., 10, 2012, pag. 7; A. Mastroberti, "Accertamenti sull'errata imputazione a periodo e «compensazione»", in Il fisco, 2012, pag. 5299; S. Covino, R. Lupi, G. Gargiulo, "Quale imputazione a periodo per la correzione di errori contabili", in Dial. trib., 2011, pag. 619; D. Stevanato, "Non punibilità di errate imputazioni a periodo che si traducono in violazioni meramente formali", in Dial. trib., 2011, pag. 507; M. Zeppilli, C. Lombardozzi, "Principio di competenza per i costi sostenuti a titolo di penale per inadempimento contrattuale", in Corr. trib., 2011, pag. 2329; F. Dezzani, L. Dezzani, "Provvigioni attive: esercizio di competenza", in Il fisco, 2011, pag. 3961; M. Orlandi, "Principio di competenza fiscale e imposte relative a esercizi precedenti", in Il fisco, 2011, pag. 3772; M. Damiani, R. Lupi, "Relatività del principio di competenza: compensazioni intertemporali e sanzioni", in Dial. trib., 2011, pag. 147; B. Fasoli Braccini, "Risoluzione n. 117/E del 5 novembre 2010. Il principio della competenza nei lavori in corso su ordinazione", in Il fisco, 2010, pag. 7611; E. Mattesi, "Opere in corso di esecuzione: la competenza fiscale dei costi di commessa", in Il fisco, 2010, pag. 7095; M. Zeppilli, "«Effetti collaterali» delle rettifiche per errori di competenza nel reddito d'impresa", in Corr. trib., 2010, pag. 3289; R. Fanelli, "Deduzione di costi non di competenza: l'Agenzia «apre» al recupero", in Bil. redd. impr., 8, 2010, pag. 12; A. Doderò, "Recupero di costi imputati in modo errato", in Corr. trib., 2010, pag. 2293; S. Fiorentino, "L'imputazione della plusvalenza da sale and lease back: spunti di riflessione sui principi di derivazione e competenza nel reddito d'impresa", in Rass. trib., 2010, pag. 70; G. Giorgetti, "Limiti estesi agli importi da correzione di errori contabili", in Il Sole 24 Ore, 24/06/2019; G. Gavelli, G. Giorgetti, "Le istruzioni complicano le cor-



zione del reddito d'impresa, dal momento che tramite tale principio viene individuato il periodo d'imposta in cui i componenti reddituali assumono rilevanza. Ciò in quanto, evidentemente, la tassazione dei proventi da un lato, così come la deducibilità delle spese dall'altro, non può essere rimessa alla discrezionalità del contribuente, il quale potrebbe avere interesse ad attribuire a proprio piacimento tali elementi reddituali a fini di "pianificazione fiscale"<sup>2</sup>. In sostanza, non è possibile imputare i componenti di reddito positivi e negativi in esercizi fiscali precedenti o successivi a quelli di competenza, dovendosi seguire rigidamente quanto disposto normativamente in termini di collocazione temporale dei componenti medesimi.

In proposito va rilevato come, storicamente, le regole per l'individuazione della competenza fossero riscontrabili all'articolo 109, Tuir, in particolare ai commi 1<sup>3</sup> e 2<sup>4</sup>. Tuttavia, a partire dal periodo d'imposta 2016, a seguito dell'introduzione del principio di "derivazione rafforzata"<sup>5</sup>, di cui all'articolo 83, Tuir, è stato previsto che "per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili".

Quanto riportato assume particolare rilevanza nella misura in cui simile disposto normativo rappresenta, di fatto, una deroga a quelli che, per lungo tempo, sono stati i "canoni applicativi" della competenza fiscale e che, a oggi, proprio in considerazione della "derivazione rafforzata", sono stati sostituiti dalla corretta applicazione dei Principi contabili. Ciò, almeno, per i soggetti diversi dalle micro-imprese<sup>6</sup>.

## L'errore di competenza: aspetti sostanziali dalla patologia al rimedio

rezioni contabili", in Il Sole 24 Ore, 26/02/2018.

<sup>2</sup> Quanto detto, in particolare, laddove il sistema di tassazione si basi sulle aliquote progressive (Irpef). La giurisprudenza di legittimità ha infatti già da tempo riportato come non sia possibile lasciare che il contribuente sia "arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito" (cfr., tra le altre, Cassazione n. 16819/2007 e n. 2213/2011).

<sup>3</sup> In base al quale "I ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, per i quali le precedenti norme della presente Sezione non dispongono diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarli nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni".

<sup>4</sup> Che stabilisce che "Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza:

a) i corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, alla data della consegna o spedizione per i beni mobili e della stipulazione dell'atto per gli immobili e per le aziende, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà. La locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti è assimilata alla vendita con riserva di proprietà;

b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi;

c) per le società e gli enti che hanno emesso obbligazioni o titoli similari la differenza tra le somme dovute alla scadenza e quelle ricevute in dipendenza dell'emissione è deducibile in ciascun periodo di imposta per una quota determinata in conformità al piano di ammortamento del prestito".

<sup>5</sup> Sul tema si rimanda, fra gli altri, a G. Gavelli, F. Giommoni, "Derivazione rafforzata: chiarimenti dell'Agenzia su scorporo dei terreni e qualificazione degli oneri finanziari", in Il fisco, 2019, pag. 1024; M. Damiani, "Sindacato del Fisco sul bilancio e derivazione rafforzata: criticità e incertezze", in Corr. trib., 2019, pag. 125; G. Andreani, A. Tubelli, "Rappresentazione sostanziale ai fini della determinazione del reddito", in Il fisco, 2018, pag. 3129; A.R. De Mauro, "Nessuna derivazione rafforzata per l'acquisto di partecipazioni con pagamento differito", in Corr. trib., 2018, pag. 2171; L. Gaiani, "Iscrizione delle partecipazioni al costo ammortizzato senza derivazione rafforzata", in Il fisco, 2018, pag. 2340; P. Stella Monfredini, "Il principio di derivazione rafforzata: vendite con diritto di reso e contratto estimatorio", in Corr. trib., 2018, pag. 1348; D. Mazzagrecò, "Le perdite su crediti tra riforma del bilancio di esercizio e nuovo principio di derivazione", in Rass. trib., 2018, pag. 278; F. Ciani, "Finanziamenti infragruppo: nuovi OIC, principio di derivazione rafforzata, regimi derogatori e transfer pricing", in Corr. trib., 2018, pag. 37; D. Avolio, A. Devalle, "Per i finanziamenti infruttiferi salta la «derivazione rafforzata»", in Il fisco, 2017, pag. 4007; L. Gaiani, "Regole attuative del principio di derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter", in Il fisco, 2017, pag. 3811; A. Garcea, "Ambito applicativo del principio di derivazione rafforzata per le imprese OIC e clausola di salvaguardia", in Corr. trib., 2017, pag. 3003; A. Garcea, "Le disposizioni correttive e integrative del decreto attuativo del principio di derivazione rafforzata", in Corr. trib., 2017, pag. 2851; L. Gaiani, "Il criterio di competenza fiscale si adegua ai nuovi principi contabili OIC", in Il fisco, 2017, pag. 3415; A.M. Faienza "Il «sistema tripartito» di determinazione del reddito ai fini Ires e la derivazione rafforzata per i soggetti OIC-adopter", in Corr. trib., 2017, pag. 2716; L. Miele, A. Trabucchi, "Le proposte del CNDCEC per coordinare Ace e «derivazione rafforzata» delle imprese OIC-adopter", in Corr. trib., 2017, pag. 1867; E. Fusa, "Principi contabili OIC: quale valenza giuridica ai fini civilistici e fiscali", in Il fisco, 2017, pag. 1663; A. Garcea, "La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili", in Corr. trib., 2017, pag. 819.

<sup>6</sup> In base a quanto previsto dall'articolo 2435-ter, cod. civ. "Sono considerate micro-imprese le società di cui all'articolo 2435-bis che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;

3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità".

Sull'argomento si veda L. Gaiani, "Micro imprese senza derivazione rafforzata anche con bilancio ordinario", in Il fisco, 2018, pag. 913.

Una volta elencate le regole di competenza vigenti per l'imputazione dei componenti reddituali, così come applicabili ai contribuenti che producono reddito d'impresa – "derivazione rafforzata" per i soggetti diversi dalle micro-imprese e articolo 109, Tuir per queste ultime – occorre prendere in considerazione l'ipotesi in cui venga commesso un errore nell'applicazione di tale principio, ossia nell'imputazione temporale, ai vari periodi d'imposta, dei ricavi e dei costi da parte del contribuente. Questo perché, lo si è visto, non è possibile attribuire detti componenti ad annualità d'imposta diverse da quelle individuate dalla legge (anche da parte dei Principi contabili) in termini di competenza fiscale.

Pertanto, sia che l'errore venga riscontrato autonomamente dall'operatore che procede con la liquidazione delle proprie imposte<sup>7</sup>, sia che esso venga rilevato da parte dell'Amministrazione finanziaria a esito di un controllo, sarà necessario procedere con la correzione di tale erroneità nell'attribuzione degli elementi reddituali nel tempo: diverrà pertanto necessario riportare al corretto periodo il provento (o la spesa) che è stata tassata (o dedotta) in un diverso anno d'imposta, evitando il concorso alla formazione del reddito nell'anno d'imposta di erronea imputazione temporale. Quanto detto, pena il prodursi di una doppia imposizione(/deduzione) del componente di reddito di volta in volta considerato (ed erroneamente imputato).

Possano infatti prodursi diversi casi, ossia:

1. tassazione di un ricavo in periodo d'imposta precedente a quello di competenza;
2. tassazione di un ricavo in periodo d'imposta successivo a quello di competenza;
3. deduzione di una spesa in periodo d'imposta precedente a quello di competenza;
4. deduzione di una spesa in periodo d'imposta successivo a quello di competenza.

Le varie casistiche sopra riportate portano a conseguenze diverse in termini di profili sanzionatori<sup>8</sup>, ma ciò che è importante rilevare nel presente contesto è che, in tutti i casi, risulta necessario, come già anticipato:

- imputare il ricavo/spesa al relativo periodo di competenza, nel quale lo stesso deve assumere rilevanza fiscale;
- rimuovere il medesimo componente dall'anno d'imposta in cui era stato erroneamente fatto concorrere al reddito.

Questo, per l'appunto, pena il prodursi di una doppia tassazione (o deduzione) del relativo componente di reddito.

Nella maggioranza dei casi l'errore di competenza non presenta profili di criticità di particolare rilievo; ciò in quanto, il più delle volte<sup>9</sup>, la correzione dell'inesattezza porta a un perfetto bilanciamento delle imposte precedentemente versate in eccesso o in difetto rispetto a quanto dovuto per la correzione, residuando solo il tema delle sanzioni (infra).

Pertanto, operativamente, qualora sia il contribuente a rendersi conto dell'errore commesso nell'imputazione temporale, lo stesso soggetto potrà procedere con la presentazione di una dichiarazione integrativa ("a favore" o "a sfavore") per correggerlo. Questo, in particolare, dopo l'intervento di cui all'articolo 5, comma 1, lettera a) e b)<sup>10</sup>, D.L. 193/2016<sup>11</sup>, che ha esteso il

<sup>7</sup> Potendo pertanto quest'ultimo eventualmente correggerlo tramite ravvedimento operoso (di cui si dirà in seguito).

<sup>8</sup> Si vedrà infatti nel prosieguo come le ipotesi n. 1 e n. 4 siano, normalmente, quelle con minore "pericolosità fiscale" (in termini di danno per l'Erario), per il fatto che in esse risulta il contribuente ad essere inciso in maniera sostanziale dall'errore, piuttosto che il Fisco, il quale si può invece in qualche modo ritenere che, di fatto, benefici della svista del soggetto privato. Diversamente, nei casi n. 2 e n. 3 è il contribuente ad avere, in linea generale, un beneficio dall'inesattezza commessa nell'imputazione a periodo dei diversi componenti di reddito.

<sup>9</sup> In tutti i casi in cui, lo si è visto, l'imposta oggetto di interesse non presenti i caratteri della progressività.

<sup>10</sup> Relativamente a imposte dirette e Iva, rispettivamente.

<sup>11</sup> Sui diversi aspetti nonché, in generale, in merito alla disciplina della "nuova" dichiarazione integrativa si rimanda, fra gli altri, a G. Dal Corso, A. Renda, "I limiti all'emendabilità degli errori dichiarativi nella prassi e nella giurisprudenza", *Corr. trib.*, 2019, pag. 601; A. Renda, G. Dal Corso, "L'emendabilità della dichiarazione in sede contenziosa tra le regole sull'integrativa e il rimborso - Commento", in *Corr. trib.*, 2018, pag. 1725; D. Liburdi, M. Sironi, "La dichiarazione integrativa a favore del contribuente: casi e questioni pratiche", in *Il fisco*, 2018, pag. 1935; M. Denaro, "È nulla la cartella di pagamento che non tiene conto della dichiarazione integrativa - Commento", in *Il fisco*, 2018, pag. 1490; G. Ferranti, "Dichiarazioni integrative a favore: i chiarimenti dell'Agenzia non risolvono tutti i dubbi", in *Corr. trib.*, 2018, pag. 647; D. Liburdi, M. Sironi, "Nessuna sanzione in caso di dichiarazione integrativa a favore del contribuente", in *Il fisco*, 2018, pag. 815; A. Renda, "Emendabilità della dichiarazione, opzioni e agevolazioni tributarie: il legislatore supera l'orientamento restrittivo della Cassazione?", in *Dir. prat. trib.*, 2018, pag. 183; M. Denaro, "La dichiarazione integrativa tempestiva «blocca» la cartella di pagamento - Commento", in *Il fisco*, 2017, pag. 2992; F. Gallio, "Applicazione retroattiva dei nuovi termini per le dichiarazioni integrative a favore del contribuente - Commento", in *Il fisco*, 2017, pag. 2191; S. Dorigo, "I chiarimenti di Assonime sulla nuova disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente", in *Corr. trib.*, 2017, pag. 1410; G. Ferranti, "Dichiarazioni integrative a favore: più equilibrato il rapporto tra Fisco e contribuente", in *Corr. trib.*, 2017, pag. 335; A. Carinci, "La nuova dichiarazione integrativa a favore", in *Il fisco*, 2017, pag. 313; P. Centore,



termine per la presentazione della dichiarazione integrativa ("a favore") fino allo scadere dei termini di accertamento<sup>12</sup>. In generale, una volta presentata la dichiarazione integrativa, l'attenzione si sposta sulle modalità di utilizzo del credito che può emergere a seguito della trasmissione della stessa integrativa. Quanto detto posto che, in base a quanto stabilito dall'articolo 2, comma 8-bis, D.P.R. 322/1998, qualora dall'integrativa scaturisca un credito<sup>13</sup> lo stesso può essere utilizzato in "compensazione orizzontale"<sup>14</sup> esclusivamente se l'integrativa è stata inoltrata entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione successiva a quella oggetto di integrazione<sup>15</sup>.

Diversamente, qualora la correzione abbia specificamente a oggetto errori contabili di competenza, se l'integrativa ("a favore") viene presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito derivante da tale integrativa deve essere utilizzato in compensazione<sup>16</sup> per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa, dovendosi inoltre indicare, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa, il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa (utilizzando l'apposito "quadro DI"<sup>17</sup>).

In sostanza, una volta che il contribuente si è avveduto dell'errore di competenza commesso, tramite l'integrativa può assestare l'imputazione temporale dei componenti di redditi e, solamente in caso di integrativa "a favore", sorge il tema dell'utilizzo del maggior credito di cui all'integrativa stessa, utilizzabile in maniera diversa rispetto al momento in cui tale ultima dichiarazione viene presentata.

Tuttavia, oltre a quanto sopra riportato, circa la "fisiologica" correzione dell'errata imputazione di proventi/spese al corretto periodo d'imposta, vi sono taluni casi in cui simile bilanciamento non può avvenire, per una ragione tutto sommato intuitiva: la decadenza dei termini di accertamento per l'annualità nella quale è stata commessa l'inesattezza di cui trattasi, con conseguente cristallizzazione – nonché irretrattabilità, anche per il contribuente "propria sponte" – dell'errore (nonostante la necessità di rimediare in ogni caso all'errore). Situazione che, a

<sup>12</sup> "Emendabilità della dichiarazione Iva a dosaggio limitato", in Corr. trib., 2017, pag. 97; M. Nussi, "Dichiarazione integrativa a favore: limiti per il contribuente - L'emendabilità della dichiarazione: l'occasione persa dalle Sezioni Unite", in Riv. giur. trib., 2016, pag. 936; G. Franson, F. Padovani, "Nuovi termini per la rettifica della dichiarazione: il legislatore semplifica e corregge la Cassazione", in Corr. trib., 2016, pag. 3365; A. Mastroberti, "Integrativa a favore con perdite rigenerate", in Il fisco, 2016, pag. 4224; D. Cagnoni, A. D'Ugo, "Integrativa verso il 31 dicembre senza dimenticare gli interpelli", in Il Sole 24 Ore, 16/12/2019; D. Deotto, L. Lovecchio, "La scadenza per il modello Redditi apre la stagione delle integrative", Il Sole 24 Ore, 02/12/2019; D. Deotto, L. Lovecchio, "Sanzioni più leggere per chi si corregge entro i primi 90 giorni", Il Sole 24 Ore, 02/12/2019; G. Giorgetti, "Il versamento non dimentica i crediti da integrativa lunga", in Il Sole 24 Ore, 24/06/2019; F. Cancelliere, G. Ferlito, "Possibile l'integrativa lunga per il credito non dichiarato", Il Sole 24 Ore, 17/06/2019; Ambrosi L. "Correzioni in Unico, norma non retroattiva", Il Sole 24 Ore, 19/01/2019; G. Gavelli, "L'integrativa «lunga» è retroattiva", in Il Sole 24 Ore, 19/03/2018; L. Benigni, F. Bogetti, "L'integrativa lunga è possibile anche nel corso del giudizio", in Il Sole 24 Ore, 05/03/2018; G. Gavelli, G. Giorgetti, "Le perdite ritrovano l'integrativa «a catena»", in Il Sole 24 Ore, 26/02/2018; G. Giorgetti, "No alle integrative a catena", in Il Sole 24 Ore, 06/02/2018; D. Alberici, "L'integrativa vale sempre", in ItaliaOggi, 31/01/2018; F. Ricca, "Più tempo per le correzioni Iva", in ItaliaOggi, 03/11/2016.

<sup>13</sup> Infatti, prima della richiamata modifica in tema di dichiarazioni integrative, la limitazione prevista per le integrative "a favore" del contribuente, che potevano essere presentate solamente entro il termine per l'invio della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento, portava alla necessità di applicare la complessa procedura di cui alla circolare n. 31/E/2013. Procedura che conduceva, in talune ipotesi, alla necessità di presentare una serie di dichiarazioni integrative "a catena", al fine di vedersi riconoscere il credito relativo al periodo d'imposta nel quale era stato erroneamente indicato il componente di reddito (sul meccanismo applicativo di cui alla circolare 31/E/2013 si vedano G. Salvi, "Mancata imputazione delle perdite su crediti nell'esercizio di competenza: rimedi"; in Amministrazione & Finanza, 1, 2019, pag. 21; D. Cagnoni, A. D'Ugo, A. Germani, "Procedura degli errori contabili: applicazione agli errori di mera competenza fiscale"; in Il fisco, 2016, pag. 3925; V. Perrone, R. Lupi, "Ancora su errori contabili e di competenza: la correzione «autoliquidata»"; in Dial. trib., 2014, pag. 479; A. Mastroberti, "Dichiarazioni 2014: l'integrativa per l'errore contabile si fa largo nel Mod. Unico 2014"; in Il fisco, 2014, pag. 1022; G. Vasapolli, A. Vasapolli, "Le sopravvenienze attive e passive derivanti dalla correzione di errori contabili"; in Corr. trib., 2014, pag. 681; G. Cinti, "Correzione degli errori in bilancio: nuovo orientamento dell'amministrazione finanziaria"; in Bil. e redd. d'impr., 12, 2013, pag. 16; G. Andreani, A. Tubelli, "La correzione degli errori in bilancio e i suoi effetti fiscali"; in Corr. trib., 2013, pag. 3311; D. Deotto, "Verso il «tramonto» dell'istanza di rimborso?"; in Corr. trib., 2013, pag. 3318; P. Pisoni, F. Bava, D. Busso, A. Devalle, "La correzione degli errori in bilancio: comportamento contabile e fiscale alla luce dei chiarimenti della circ. n. 31/E del 24 settembre 2013", in Il fisco, 2013, pag. 6021; A. Mastroberti, "Integrativa ad ampio spettro per l'errore contabile", in Il fisco, 2013, pag. 5705).

<sup>14</sup> Che può derivare sia dal minor debito sia dal maggiore credito di cui all'integrativa, rispetto a quanto risultante dalla dichiarazione dei redditi originariamente presentata.

<sup>15</sup> Ex articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

<sup>16</sup> G. Gavelli, G. Giorgetti, "Integrativa sprint per usare il credito in F24", in Il Sole 24 Ore, 18/06/2018; Id. "Due soluzioni se si è già compensato", ivi, 18/06/2018.

<sup>17</sup> Sempre in base a quanto previsto dal citato articolo 17, D.Lgs. 241/1997.

<sup>18</sup> Cfr. A. Mastroberti, "Credito da integrativa ultrannuale nel quadro DI dei Redditi 2018", in Il fisco, 2018, pag. 1313; G. Ferranti, "Le dichiarazioni integrative a favore «approdano» nel Mod. Redditi 2017", in Il fisco, 2017, pag. 1507; G. Ferranti, "Dichiarazioni integrative a favore: resta il problema della compensazione del credito Iva", in Il fisco, 2016, pag. 4217; G. Gavelli, G. Giorgetti, "Il quadro DI libera i crediti da integrativa lunga", in Il Sole 24 Ore, 09/07/2018.

seconda della svista che è stata perpetrata dal contribuente, potrebbe talvolta arrecare vantaggio al medesimo. Riprendendo l'elencazione precedentemente riportata, ci si può rifare alle ipotesi nelle quali un ricavo è stato tassato successivamente al corretto periodo di competenza o qualora una spesa sia stata dedotta in un'annualità precedente a quella in cui doveva essere imputata (rispettivamente n. 2 e n. 3): nel primo dei 2 casi testé menzionati, infatti, risulta evidente che il componente positivo di reddito, se sottoposto a tassazione oltre l'esatto periodo d'imposta, andrà rimosso da quest'ultimo; tuttavia, se la corretta annualità di tassazione risulta già decaduta dal potere di accertamento, detto provento non potrà, di fatto, più subire alcuna tassazione<sup>18</sup>.

Specularmente, l'errata deduzione di una spesa in precedenza rispetto al corretto periodo d'imposta, il quale ultimo non risulta più accertabile, non potrà che rimanere fissa (in quanto fiscalmente rilevante) nel medesimo periodo. Senza che, in simile frangente, il Fisco possa in alcun modo recuperare a tassazione l'erronea deduzione di tale componente negativo di reddito.

Al contrario, com'è ovvio, negli altri 2 casi vi sarà una doppia imposizione, oppure doppia "non deduzione", rispettivamente, di uno stesso elemento reddituale, il quale:

- risulta tassato una prima volta nell'errato periodo di competenza nonché, successivamente, ulteriormente assoggettato a imposizione laddove è d'uopo (ipotesi n. 1 precedentemente menzionata);
- non viene dedotto – in quanto recuperato a tassazione – nell'errato esercizio fiscale nel quale era stato fatto rilevare, senza poter tuttavia essere incluso in quello corretto in termini di competenza, in quanto ormai decaduto (caso n. 4).

Risulta pertanto evidente come, nei casi in cui l'errore di competenza coinvolge un periodo d'imposta per il quale è maturata la decadenza dei termini di accertamento, non vi sia il perfetto bilanciamento di cui sopra in termini di "partite reddituali", generandosi una problematica che – lo si vedrà – è stata presa in considerazione (in modo tuttavia non soddisfacente) da parte della giurisprudenza, in particolare di legittimità.

## L'errore di competenza: il trattamento sanzionatorio e le possibili "criticità" nell'applicazione normativa

Oltre a quanto si avrà modo di riportare in seguito in merito ai possibili "spunti evolutivi", a livello di pronunce giurisprudenziali, circa la corretta applicazione normativa in seguito al riscontro di un errore di competenza da parte del contribuente, occorre ora prendere in considerazione, da una diversa prospettiva (sanzionatoria), la medesima questione della non corretta imputazione a periodo dei componenti di reddito.

Quanto detto, nella specie, considerando quanto disposto, alla data odierna<sup>19</sup>, dall'articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997. Norma, quest'ultima, che, in tema di sanzioni applicabili per "infedele dichiarazione" ai fini delle imposte sui redditi, individua 2 circostanze attenuanti<sup>20</sup>, le quali trovano applicazione solo qualora il contribuente non abbia posto in essere condotte fraudolente<sup>21</sup>. In particolare, viene disposta la riduzione di 1/3 della sanzione edittale applicabile in caso di infedeltà dichiarativa<sup>22</sup> se, alternativamente:

<sup>18</sup> Accade infatti sovente, nonostante la preminenza delle ragioni riconducibili essenzialmente alla prudenza, che taluni operatori assoggettino a tassazione un ricavo successivamente rispetto a quando ciò doveva avvenire sulla base della corretta applicazione delle regole della competenza, riscontrando tale circostanza nel momento in cui il corretto periodo di competenza sia ormai decaduto, in termini di possibilità di accertamento. In simile ipotesi, infatti, com'è stato illustrato, alla rimozione della rilevanza fiscale di tale componente positivo di reddito (da parte del solo contribuente) non può evidentemente più conseguire alcun accertamento (e tassazione) del medesimo componente di reddito (in questo caso a opera dell'ente impositore).

<sup>19</sup> A seguito della sostituzione della norma in discussione da parte dell'articolo 15, comma 1, lettera a), D.Lgs. 158/2015, con efficacia a partire dal 1° gennaio 2016 ex articolo 32, comma 1 dello stesso decreto (M. Mangili, V. Artina, "Nuovo regime sanzionatorio per la dichiarazione infedele od omessa", in *Pratica Fiscale e Professionale*, 44, 2015, pag. 15, D. Liburdi, G.P. Ranocchi, "Sanzioni per omessa dichiarazione rimodulate in funzione del comportamento del contribuente", in *Il fisco*, 2015, pag. 3934).

<sup>20</sup> Si veda in proposito M. Mangili, V. Artina, "Ravvedimento operoso con applicazione delle circostanze attenuanti", in *Pratica Fiscale e Professionale*, 8, 2018, pag. 21.

<sup>21</sup> Riportando infatti la prima parte del citato comma 4 dell'articolo 1, D.Lgs. 471/1997 l'operatività della disposizione "Fuori dai casi di cui al comma 3", il quale a sua volta stabilisce che "La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente".

<sup>22</sup> Che va dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o del minor credito utilizzato da parte del contribuente, ex articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997 (norma in base alla quale "Se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produ-

la maggiore imposta o il minore credito accertati siano complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati e, comunque, complessivamente inferiori a 30.000 euro; l'infedeltà sia conseguenza di un errore sull'imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito, purché il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente.

Ai fini che qui interessano va rilevato che, per beneficiare della riduzione della sanzione a 1/3, è necessario che il componente positivo sia stato già erroneamente imputato e, quindi, abbia concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Con riferimento al componente negativo, invece, è necessario che lo stesso non sia stato dedotto più volte.

In proposito occorre notare, come si può constatare a partire dalla Relazione illustrativa della norma in esame e come altresì fatto presente da parte della prassi amministrativa<sup>23</sup>, che la riduzione della sanzione di cui trattasi può trovare applicazione solamente in sede di accertamento; da ciò conseguendo, evidentemente, che il contribuente non può invece tenere conto della riduzione autonomamente, nel determinare la sanzione applicabile in caso di ravvedimento operoso. Quanto detto in virtù del riferimento, da parte della lettera dell'articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997 alla "maggiore imposta o al minore credito accertati".

Inoltre, secondo la citata risoluzione n. 131/E/2017, ciò sarebbe dovuto al fatto che il presupposto per la piena operatività della riduzione sanzionatoria è la presenza di un'attività di controllo da parte degli organi accertatori, attività volta a verificare che l'infedeltà commessa dal contribuente sia caratterizzata dall'elemento soggettivo della colpevolezza, dall'assenza di frode e costruita attraverso una condotta non insidiosa per l'Amministrazione finanziaria. In altre parole, a parere dell'Agenzia delle entrate solo l'ufficio finanziario può effettuare un'analisi ponderata di tutte le irregolarità riscontrate al fine di verificare l'esiguità dell'evasione e la scarsa insidiosità della condotta posta in essere; in proposito, tuttavia, la stessa Agenzia riporta come la medesima cautela, necessaria al fine di ammettere la riduzione sanzionatoria de qua, non sussista in questo caso (di cui alla risoluzione n. 131/E/2017) nel quale sia già intervenuto l'accertamento su uno dei periodi d'imposta interessati dall'errore di competenza.

Ciò in quanto, in simile ipotesi, l'errore, già rilevato in un'annualità dall'ufficio, è stato reiterato anche nei periodi d'imposta successivi. In tale ultimo caso, infatti, il contribuente non sarebbe chiamato a inquadrare la violazione commessa nella tipologia della "errata imputazione temporale", dal momento che la stessa è già stata qualificata in tal senso dall'organo accertatore, potendo di conseguenza applicare lo stesso contribuente la riduzione della sanzione di 1/3 anche procedendo autonomamente con il ravvedimento operoso.

Al di là di ogni valutazione sulla possibilità di concordare con simile impostazione di derivazione amministrativa<sup>24</sup>, occorre però considerare anche l'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997, secondo il quale "Se non vi è alcun danno per l'Erario, la sanzione è pari a 250 euro". In sostanza, la disposizione richiamata introduce l'applicazione della sanzione solamente formale, limitatamente al caso di errore nell'imputazione dei componenti reddituali a periodo, qualora da tale errore non derivi un danno alle casse dello Stato<sup>25</sup>.

Ebbene, se, com'è già stato rilevato, tale ulteriore riduzione della sanzione (qualificabile ora

---

zione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte".

<sup>23</sup> Risoluzione n. 131/E/2017 (commentata da A. Zappi, "L'Agenzia chiarisce le regole del ravvedimento «attenuato»", in Pratica Fiscale e Professionale, 47/48, 2017, pag. 20 e da D. Liburdi, M. Sironi, "Le sanzioni per infedele dichiarazione: l'Agenzia delle Entrate indica i limiti per il ravvedimento operoso", in Il fisco, 2017, pag. 4442).

<sup>24</sup> Pare sufficiente rilevare come, a ben vedere, anche la stessa valutazione circa l'inquadramento della violazione relativa alla competenza potrebbe essere esperita dal contribuente – il quale, in tale caso, evidentemente, si troverebbe ad assumersi la responsabilità di aver commesso un errore in merito a simile valutazione. In tale ipotesi, quindi, si potrebbe ritenere che lo stesso contribuente potrebbe altresì ipoteticamente applicare la riduzione della sanzione a un terzo anche in sede di ravvedimento operoso.

<sup>25</sup> Sul punto vale la pena di notare quanto affermato nella relazione illustrativa che ha introdotto la norma in esame, secondo la quale "si tratta esclusivamente delle ipotesi in cui l'anticipazione o la posticipazione dell'elemento reddituale non abbia prodotto alcun vantaggio nei confronti del contribuente". Affermazione rispetto alla quale sono stati manifestati dubbi a livello di stampa specializzata (si veda in proposito A. Iorio, "Calcolo complicato per le sanzioni tributarie legate alle dichiarazioni infedeli", in Il Sole 24 Ore, 24/05/2018).

come “formale”) risulta applicabile nel solo caso di errore di competenza, non potrà che valere quanto è stato parimenti affermato in precedenza circa il fatto che anche l’applicazione di simile sanzione formale sarà appannaggio, di fatto, solamente del Fisco. Potendo quindi essere solo l’Amministrazione finanziaria a irrogare la sanzione fissa per un errore di competenza che non ha causato danno al Fisco in presenza di una maggiore imposta o di un minor credito che siano stati “accertati”.

Sul punto si ritiene però di dover manifestare qualche perplessità. Ciò in quanto, in definitiva, il fatto che vi sia (o meno) un danno per l’Erario, risulta una circostanza squisitamente oggettiva e, per questo motivo, del tutto estranea a valutazioni soggettive, da effettuarsi da parte del Fisco, così come a scelte discrezionali da parte di quest’ultimo. Quello che si intende dire è che anche il contribuente – al pari di qualsiasi altro soggetto – può essere in grado di valutare se vi sia o meno danno per l’Erario, circostanza da cui consegue la richiamata sanzione applicabile in misura fissa.

E infatti, in linea generale, si può concordare sul fatto che l’errore di competenza non comporta danno per l’Erario qualora venga:

- postergata la deduzione di un costo<sup>26</sup>; oppure
- anticipata la tassazione di un ricavo<sup>27</sup>.

Quanto detto vale, però, limitatamente ai casi di invarianza, nei periodi d’imposta interessati dall’errore di imputazione dei componenti di reddito, dell’aliquota di tassazione dei redditi del soggetto per il quale si è verificato detto errore (o, tutt’al più, qualora la variazione di aliquota non comporti comunque un pregiudizio all’Erario<sup>28</sup>).

Vi è infatti senz’altro danno erariale qualora un componente positivo di reddito, ipoteticamente pari a 100 euro per un soggetto Irpef, venga assoggettato a imposizione, anticipatamente, nel 2019, con tassazione tramite aliquota marginale Irpef del 27% (imposte pari a 27 euro), se simile componente positivo stesso doveva essere sottoposto a imposizione nel successivo periodo d’imposta 2020, nel quale l’aliquota Irpef applicabile era quella massima, pari al 43% (con tassazione di 43 euro).

In tale ipotesi, evidentemente, all’anticipo di imposte a favore del Fisco – che pure rappresenta un vantaggio finanziario per il Fisco – si contrappone un maggiore onere in ragione dell’aliquota più ridotta nel periodo di errata imputazione – risultando un vantaggio economico per il contribuente, il quale versa meno imposte sul medesimo reddito. Va però ulteriormente rilevato che, anche in tali ultime ipotesi, lo stesso contribuente può oggettivamente determinare – senza che sussista alcuna discrezionalità in questo – se, a causa dell’errore commesso in termini di imputazione temporale dei componenti di reddito, si sia prodotto un danno per l’Erario.

Pertanto, come si è già argomentato, il fatto che un errore di imputazione temporale di componenti reddituali risulti in grado di nuocere all’Erario è circostanza che prescinde da qualsiasi discrezionalità o valutazione soggettiva da parte dell’Amministrazione finanziaria. Risultando quindi anche il contribuente in grado di valutare – assumendosi in ciò anche il rischio di commettere un’inesattezza in tale procedimento valutativo – se l’erroneità commessa possa portare, o meno, all’applicazione della sanzione formale ex articolo 1, comma 4, ultimo periodo del D.Lgs. 471/1997.

## **Pronunce giurisprudenziali in tema di competenza e possibili spunti per una tutela (più ampia) del contribuente**

Nel corso del tempo i giudici (non solo di legittimità) si sono espressi correttamente rilevando

<sup>26</sup> Si pensi, ad esempio, al caso in cui un contribuente che presenti un’aliquota marginale di tassazione invariata abbia dedotto un componente negativo di reddito nel periodo d’imposta 2020 quando, invece, la corretta competenza del medesimo doveva avvenire nel 2019 (con anticipo, quindi, di imposte a favore del Fisco).

<sup>27</sup> Rimanendo all’esempio di cui alla nota precedente non vi sarà, parimenti, danno per l’Erario nel caso di tassazione di un ricavo nel periodo d’imposta 2019 se la corretta competenza si radica nel successivo anno d’imposta 2020 (anche in questo caso, infatti, avrebbe luogo l’anticipo di imposte a favore del Fisco).

<sup>28</sup> Il caso potrebbe essere quello in cui un componente positivo di reddito venga tassato successivamente al corretto anno d’imposta di competenza, ma con un’aliquota marginale superiore a quella che sarebbe stata applicabile nel caso di concorso al reddito temporalmente corretto.



l'indeducibilità dei costi in esercizi precedenti (o successivi) rispetto a quelli di corretta imputazione temporale. Difatti, vista la centralità del principio di competenza in ambito impositivo, la possibilità di dedurre componenti negativi di reddito "fuori competenza" deve, in generale, essere esclusa.

In questo senso le già richiamate pronunce di Cassazione n. 16819/2007 e n. 2213/201129, le quali hanno sentenziato orientandosi in tal senso *"non potendosi lasciare il contribuente arbitro della scelta del periodo più conveniente in cui dichiarare i propri componenti di reddito, con innegabili riflessi sulla determinazione del proprio reddito imponibile"*.

D'altro canto, come conseguenza rispetto all'accertamento di un errore di competenza – e del conseguente "rimedio" rappresentato dall'imputazione al corretto periodo d'imposta – la giurisprudenza ha opportunamente riconosciuto l'importo delle maggiori imposte pagate; ciò, nella specie, sia con riferimento a violazioni attinenti ai ricavi<sup>30</sup> sia relativamente ai costi<sup>31</sup>. Da tale prospettiva, qualora, per i motivi più disparati, lo sfasamento nella tassazione derivante dall'errore di competenza non sia stato corretto da parte del contribuente o rettificato in adesione<sup>32</sup>, non potrà che essere il giudice a riportare le componenti reddituali al corretto periodo di competenza. Ciò potendo astrattamente avvenire in 2 modi, ossia:

- tramite compensazione fra periodi d'imposta interessati dall'errore; oppure
- con pronuncia limitata all'anno oggetto di giudizio.

Occorre quindi constatare che, a rigore, nel caso in cui sia stato emesso un avviso di accertamento per un errore di competenza (non definito dal contribuente), il giudice potrebbe legittimamente limitarsi a sentenziare riportando al corretto periodo di competenza il componente reddituale in contestazione, richiedendo quindi al contribuente il versamento delle imposte che derivano da tale erroneità di imputazione a periodo; ciò, però, senza effettuare necessariamente alcuna compensazione con le imposte di cui all'anno d'imposta di errata competenza, in quanto detta compensazione non riguarda un profilo attinente al giudizio instaurato al periodo di corretta imputazione.

Tuttavia, quella appena riportata pare risultare una visione – e applicazione – eccessivamente formalistica della normativa sostanziale da parte dell'organo giudicante. Per questo motivo non sono mancate pronunce di merito favorevoli alla compensazione delle imposte – dovute, da un lato, da rimborsare, dall'altro, al contribuente – derivanti dall'errore di imputazione temporale dei componenti reddituali. Tra queste si riporta, ad esempio, CTR Milano n. 4370/II/2017, secondo la quale *"non potendosi ipotizzare la facoltà di procedere alla compensazione riconosciuta dall'Agenzia delle entrate ai propri uffici nell'ambito dell'accertamento con adesione sia contraria al dettato normativo, si deve ritenere che detta compensazione possa essere disposta anche in sede contenziosa, pure nella quale si instaura il contraddittorio tra le parti"* e *"l'istanza di compensazione formulata dalla contribuente col ricorso introduttivo non è di tipo riconvenzionale in quanto non integra una diversa azione, ma si è limitata a constatare la richiesta dell'ufficio attraverso la prospettazione di un fatto estintivo dell'obbligazione tributaria, consistente nell'avvenuto versamento, per una diversa annualità, della medesima imposta"*.

Così facendo, nella specie, pare assicurarsi il rispetto sostanziale della "giusta imposizione", evitandosi di fatto che vi siano componenti reddituali che, anche per errore, si trovino a non assumere alcuna rilevanza fiscale.

Va però notato come, diversamente (in senso opposto), si sia espressa la giurisprudenza di legittimità. Questo anche molto di recente, in particolare con la pronuncia Cassazione n. 8068/2020, con la quale gli Ermellini hanno negato la possibilità per il giudice di procedere con la compensazione fra posizioni debitorie e creditorie in capo al contribuente. Quanto detto

<sup>29</sup> Nello stesso senso la stessa Corte di Cassazione con la sentenza n. 10981/2009, che richiama, sul punto, le precedenti n. 7912/2000 e n. 16198/2001.

<sup>30</sup> Cfr. Cassazione n. 2709/2011 e CTP Milano n. 4699/III/2017.

<sup>31</sup> Si veda Cassazione n. 6331/2011.

<sup>32</sup> Mediante la procedura di cui alla circolare n. 31/E/2012, tramite la quale l'Agenzia delle entrate ha ammesso – per ragioni di efficienza amministrativa fondamentalmente – che, proprio nell'ambito dell'accertamento con adesione, l'ufficio possa compensare le posizioni debitorie e creditorie, in termini di imposte, che si creano in capo al contribuente a causa dell'errore di competenza.

posto che, in tale caso, secondo i giudici le regole di imputazione temporale delle componenti reddituali sarebbero, di fatto, prive di valore, aderendo così all'eccezione riportata dal Fisco che aveva negato che "le spese, pur contabilizzate fuori dall'esercizio di competenza, potessero essere compensate con i crediti dell'anno successivo". Nel caso di cui alla sentenza richiamata è stata infatti rigettata la pronuncia dei giudici d'appello, i quali avevano invece accolto la richiesta di compensazione, rappresentata dalla parte privata, relativamente alle imposte degli anni interessati dall'errore di competenza – compensazione che veniva inquadrata dai giudici di seconde cure nella prospettiva dell'efficienza amministrativa.

In definitiva, secondo la Suprema Corte, una volta accertata l'errata imputazione a periodo relativa a un componente di reddito, la contesa che si instauri relativamente al corretto esercizio di competenza deve risultare impermeabile rispetto alla circostanza per cui, a fronte delle imposte dovute dal contribuente a causa di tale errore, al medesimo soggetto spetta parimenti il rimborso per le imposte. Imposte che, d'altra parte, il medesimo contribuente si trova ad aver versato in un periodo d'imposta precedente o successivo a quello di errata imputazione temporale.

Di fatto, qualora il periodo d'imposta oggetto del giudizio, nel quale è stato rilevato l'errore di competenza, sia solamente il primo ("t"), il giudice non sarà tenuto a compensare quanto, da un lato, dovuto dal contribuente per tale anno d'imposta e, dall'altro, quanto al medesimo da rimborsare a causa dello stesso errore nel successivo esercizio ("t+1"). Questo, come si è visto, diversamente da ciò che è riportato dall'Agenzia delle entrate (circolare n. 31/E/2012) con riferimento al procedimento di accertamento con adesione, nel quale la citata "apertura" nei confronti del contribuente che abbia errato nella competenza risulta riconducibile a ragioni di "semplificazione dell'azione amministrativa".

Tuttavia, la richiamata impostazione interpretativa, di derivazione giurisprudenziale – che pure risulta ineccepibile dal punto di vista formale – risulta eventualmente accettabile qualora, nel momento in cui viene riscontrato l'errore di imputazione temporale, entrambi i periodi d'imposta interessati da tale inesattezza risultano ancora "aperti" (in termini di possibilità di accertamento). Ciò in quanto, nel caso non sia più possibile, né per l'ufficio mediante accertamento, né per il contribuente tramite la dichiarazione integrativa, intervenire al fine di correggere compiutamente l'errore di competenza, simile applicazione normativa si risolve, di fatto, in un'iniquinà in termini di tassazione del soggetto che è incorso nell'erroneità di imputazione dei componenti di reddito.

Questo, in particolare, anche considerando le aperture manifestate sia dalla prassi<sup>33</sup> sia dalla giurisprudenza<sup>34</sup>, che si sono entrambe espresse nel senso che, anche a seguito di un errore di competenza avente ad oggetto un anno d'imposta non più accertabile, il contribuente ha comunque modo di recuperare la deducibilità di un costo erroneamente imputato in tale ultimo esercizio fiscale.

In simile ipotesi, difatti, risulta possibile procedere con la richiesta di rimborso ex articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992, il cui diritto è esercitabile a partire dal giorno in cui lo stesso può essere fatto valere, ossia, per il rimborso della maggiore imposta versata con riguardo a un periodo d'imposta (antecedente o successivo a quello oggetto di accertamento) non più accer-

<sup>33</sup> Cfr. circolari n. 23/E/2010 e n. 29/E/2011 (1.4).

<sup>34</sup> La quale, con la propria sentenza n. 6331/2008, ha ammesso il rimborso delle maggiori imposte versate dal contribuente con riferimento a un periodo d'imposta per il quale risulta spirato il termine per l'accertamento, sentenziando che "la pratica conseguenza di una vietata [omissis] doppia imposizione, paventata dalla società ricorrente in rapporto alle circostanze del caso concreto, non risulta evento irrimediabilmente connesso all'applicazione del criterio sopra enunciato – ossia il criterio di competenza – [omissis], giacché, in base ai principi generali, può essere evitata [omissis] mediante l'esercizio da parte del contribuente - con istanza di rimborso e conseguente impugnazione, ai sensi del D.Lgs. 546/1992, articolo 19, del silenzio rifiuto su di esso eventualmente formatosi - dell'azione di restituzione della maggior imposta indebitamente corrisposta per la mancata esposizione nell'annualità di competenza dei costi negati in relazione a diversa imputazione temporale. Ciò, a decorrere dal perfezionamento del giudicato sulla legittimità del recupero dei costi in relazione all'annualità non di competenza, che, nella prospettiva di cui all'articolo 2935, cod. civ. [omissis], segna - pur in presenza di termini per l'emendabilità della dichiarazione (cfr. il D.P.R. 322/1998, articolo 2, comma 8 bis, ratione temporis peraltro inapplicabile alla fattispecie) - il momento in cui il diritto al rimborso può essere fatto valere". Lo stesso principio è stato poi confermato dalla successiva pronuncia n. 16023/2009, secondo cui "sulla base del divieto di doppia imposizione e della consolidata giurisprudenza di questa Corte in materia, la società potrà, dal momento del passaggio in giudicato della presente sentenza, presentare istanza di rimborso per recuperare la maggiore imposta indebitamente corrisposta e non potuta recuperare per non avere eseguito la corretta procedura di rimborso".



tabile, dalla data in cui la sentenza che ha affermato la legittimità del recupero del costo non di competenza è passata in giudicato, ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica. Da tale data, infatti, si deve ritenere affermato irrevocabilmente anche il diritto del contribuente a dedurre nel periodo di imposta di effettiva competenza il componente negativo, con possibilità, quindi, di presentare l'istanza di rimborso ex articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992 entro 2 anni dal passaggio in giudicato della sentenza ovvero dalla data in cui è divenuta definitiva, anche ad altro titolo, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria al recupero del costo oggetto di rettifica.

Con riguardo alle carenze di efficienza di simile modalità di recupero della rilevanza fiscale del costo imputato a un periodo d'imposta per il quale è decaduto il termine di accertamento, va infatti constatato che, nonostante le citate aperture da parte dell'Agenzia delle entrate e della Suprema Corte, la necessità per il contribuente di presentare un'istanza di rimborso, al fine di vedersi riconoscere il quantum di maggiori imposte versate a causa di un errore di competenza relativo a detto costo, rappresenta comunque un onere<sup>35</sup> per il medesimo contribuente. Onere che, diversamente, non andrebbe in ogni caso sostenuto qualora la compensazione delle imposte afferenti all'errore di imputazione temporale del componente di reddito avvenisse sulla scorta di quanto disposto in sede giurisdizionale.

Rispetto a quanto appena riportato appare degna di nota la sentenza di CTR Potenza n. 645/III/2017, che risulta inquadrabile tra le pronunce che hanno ammesso la compensazione delle imposte dovuta all'errore di competenza. Con la citata sentenza i giudici si sono difatti concentrati sull'aspetto relativo alla doppia imposizione scaturente dall'eventuale mancato rimedio allo sfasamento di competenza, affermando che *"la necessità di evitare il pericolo della doppia imposizione paventato anche dall'Amministrazione finanziaria deve essere tenuta presente anche nella presente sede contenziosa"*<sup>36</sup>.

Quanto detto si verifica proprio nel caso illustrato in precedenza, ossia qualora per uno dei 2 periodi d'imposta interessati dall'errore di competenza siano già trascorsi i termini di decadenza per l'azione di accertamento. In simile ipotesi, infatti, come già riportato, sia il contribuente sia l'Agenzia delle entrate sono impossibilitati a intervenire al fine di correggere in toto l'errore di competenza, avendo quindi luogo:

- la doppia imposizione, in caso di impossibilità di deduzione di un componente negativo di reddito nell'anno di imposta decaduto (salvo quanto sopra riportato da parte di prassi e giurisprudenza per l'istanza di rimborso); oppure, al contrario
- il salto d'imposta, vista l'impossibilità di recuperare a tassazione un componente positivo che doveva essere assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta non più accertabile.

Nel caso di decadenza dal potere di accertamento per uno dei periodi d'imposta interessati dall'errore di competenza, la mancata compensazione delle imposte relative all'errata imputazione a periodo del componente di reddito in questione si traduce quindi in una violazione sostanziale della corretta imposizione. Ciò, nonostante il rispetto del "formalismo normativo", che richiede che il giudice si pronunci solamente con riferimento a quanto afferente alla causa sottoposta al suo esame (formalismo che risulterebbe invero senza dubbio rispettato...).

Nello specifico, l'eventuale doppia imposizione, derivante dall'impossibilità di recuperare il componente negativo di reddito di cui al periodo d'imposta per il quale è maturata la decadenza, risulta espressamente vietata da parte dell'ordinamento: è infatti noto come l'articolo 163, Tuir stabilisca che *"La stessa imposta non può essere applicata più volte in dipendenza dello stesso presupposto, neppure nei confronti di soggetti diversi"*. Rispetto a quanto appena riportato la possibilità, per il contribuente, di presentare l'istanza di rimborso ex articolo 21, comma 2,

<sup>35</sup> Anche in termini finanziari, posta la necessità di attendere il tempo affinché il rimborso della maggiore imposta correlata all'errore di competenza sia effettivamente erogato.

<sup>36</sup> Si vedano, similmente, anche CTR Bari n. 12/IX/2010 e CTP Milano n. 45/XXV/2012.

D.Lgs. 546/1992 per recuperare la deduzione del componente negativo di reddito erroneamente imputato, non pare comunque un rimedio che possa soddisfare compiutamente: quanto detto in considerazione sia del richiamato onere (specialmente finanziario) che il contribuente deve sostenere per ottenere il rimborso delle maggiori imposte versate nel periodo d'imposta di competenza di tale ultimo costo, sia dell'alea rappresentata dall'eventuale risposta negativa (anche tacita) – per i motivi più vari e anche erroneamente – da parte dell'Amministrazione finanziaria, avverso la quale andrebbe proposto ricorso ex articolo 19, D.Lgs. 546/1992. Rifiuto che si tradurrebbe, evidentemente, in un ulteriore onere per il contribuente.

Per questo motivo, in conclusione, si ritiene che il richiamato rigido "formalismo normativo" – tale per cui, a parere dei giudici di legittimità, in sede giudiziale non risulterebbe possibile procedere con la compensazione delle imposte relative ai 2 periodi interessati dall'errore di competenza – possa essere (eventualmente) accettato – nonostante la chiara inefficienza a livello amministrativo complessivo – solamente qualora entrambi i periodi d'imposta ai quali si riconnette l'errore di competenza risultino ancora "aperti". Solamente in tale ultimo caso, infatti, il contribuente avrà modo di versare quanto dovuto (anche con annesse sanzioni) per l'infedeltà dichiarativa, ottenendo al contempo il recupero, tramite presentazione della dichiarazione integrativa, delle maggiori imposte che sono state adempiute, erroneamente a livello temporale, a causa del medesimo errore.

Qualora, invece, il primo dei periodi interessati dall'errore di competenza non risulti più accertabile, il quantum di maggiori imposte eventualmente versate nel medesimo non sarà più recuperabile dal contribuente con analogo celerità, con evidente vulnus alla corretta imposizione per tale ultimo soggetto. Vulnus che risulta invece evitato aderendo all'interpretazione manifestata dai giudici in sede di merito, laddove essi hanno (si ritiene correttamente) riportato la possibilità dell'organo giudicante di procedere esso stesso con la compensazione, in sede contenziosa, di quanto dovuto, da un lato, dal contribuente in uno dei periodi d'imposta interessati dall'errore di imputazione temporale, nonché, dall'altro, di ciò che a lui spetta nell'altro anno d'imposta a fronte dello stesso errore.

## Conclusioni

Dopo aver esaminato compiutamente il principio di competenza, a partire dalla sua estrinsecazione a livello legislativo e transitando dai profili sanzionatori che si collegano all'errore nella sua applicazione, se ne può maggiormente comprendere l'indubitabile rilevanza per i contribuenti. Questo, in particolare, considerando le "falle" esistenti già a livello di disposizioni sanzionatorie, al pari di quelle di natura impositiva sostanziale, dimostrandosi tali disposizioni non perfettamente in linea con una tutela "completa" dei contribuenti – nonché, in generale, con la necessità di assicurare la "giusta imposizione"<sup>37</sup>.

Dal canto suo anche la giurisprudenza, in particolare di legittimità, appare in taluni casi non particolarmente confortante per il contribuente, soprattutto in fattispecie nelle quali, a fronte di errori (presumibilmente) in buona fede<sup>38</sup>, la normativa fiscale viene in ogni caso applicata nella maniera formalmente più rigida. Producendosi, in tal modo, una sostanziale lesione del contribuente, il quale può non essere sempre in grado di recuperare – almeno nella maniera più rapida possibile e andando indenne da oneri di sorta – quanto versato a titolo di maggiori imposte a causa dell'errore di competenza commesso.

Per questi motivi, lungi dal voler caldeggiare una revisione delle diverse disposizioni in tema di competenza fiscale<sup>39</sup>, si ritiene perlomeno auspicabile un'attuazione dei precetti normativi, da parte degli organi giudicanti, che risulti maggiormente informata alla salvaguardia generale

<sup>37</sup> Si ricorda infatti – nonostante in precedenza ci si sia concentrati sugli errori che, vista la decadenza del potere di accertamento, possono cagionare un pregiudizio ai soggetti privati – che anche il Fisco può, in taluni casi, risultare leso dalla combinazione di circostanze relative a un errore di imputazione temporale di componenti di reddito e dall'impossibilità, per lo spirare dei termini, di procedere con l'accertamento di annualità di imposta che sono interessate da detto errore di competenza (si veda precedente nota n. 18).

<sup>38</sup> Quanto detto, segnatamente, laddove l'errore sia "favorevole" al Fisco.

<sup>39</sup> La quale potrebbe comunque rivelarsi ben accetta, specialmente se "migliorativa" del contesto legislativo attuale (in particolare a livello sanzionatorio).

non solo delle norme in sé considerate, bensì anche della sfera giuridica dei destinatari di tali norme.

## **Riferimenti normativi**

articolo 83, Tuir

articolo 109, Tuir

articolo 5, comma 1, lettera a) e b), D.L. 193/2016

articolo 2, comma 8-*bis*, D.P.R. 322/1998

articolo 1, comma 4, D.Lgs. 471/1997

articolo 21, comma 2, D.Lgs. 546/1992

risoluzione n. 131/E/2017

circolare n. 31/E/2012

CTR Milano n. 4370/II/2017

CTR Potenza n. 645/III/2017

## Non è sequestrabile il conto corrente della curatela fallimentare

**U**n'interessante pronuncia della sezione penale della Corte di Cassazione che non ha autorizzato il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000 su beni assoggettati alla procedura fallimentare, offre lo spunto per soffermarsi sul sequestro cautelare e sulla confisca, istituti sempre più utilizzati in campo fiscale.

### La vicenda giudiziaria

Il caso sottoposto davanti agli Ermellini e deciso con la sentenza n. 12125/2021 trae origine dall'ordinanza con cui il Tribunale di Vicenza accoglieva l'istanza di riesame proposta nell'interesse di una Srl, avverso il decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca in via diretta emesso dal giudice per le indagini preliminari, in relazione al reato di cui all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, nei confronti di una Srl in fallimento, sino alla concorrenza della somma di 224.281,98 euro e, nel caso di incapienza, per equivalente dei beni della disponibilità dell'indagato fino alla concorrenza del medesimo importo. Per l'effetto annullava parzialmente il predetto decreto limitatamente alla somma di euro 3.447,50 contenuta in un conto corrente intestato all'ufficio fallimentare della Srl. Avverso tale ordinanza ha proposto ricorso per cassazione il Procuratore della Repubblica presso il Tribunale di Vicenza, deducendo la violazione degli articoli 125, 321, comma 2, c.p.c. e 12-bis, D.Lgs. 74/2000, lamentando che il Tribunale, pur avendo affermato la prevalenza della pretesa punitiva dello Stato sulle ragioni del ceto creditorio e aver ribadito che il fallimento non implica la perdita di ogni disponibilità dei beni da parte del fallito, aveva, poi, erroneamente affermato che non poteva essere oggetto di sequestro quanto confluito nel conto creato appositamente dal curatore fallimentare, altrimenti frustandosi l'attività del curatore stesso.

Per la Corte, in tema di reati tributari, il sequestro preventivo finalizzato alla confisca di cui all'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000, non può essere adottato sui beni già assoggettati alla procedura fallimentare, in quanto la dichiarazione di fallimento importa il venir meno del potere di disporre del proprio patrimonio in capo al fallito, attribuendo al curatore il compito di gestire tale patrimonio al fine di evitarne il depauperamento.

Sul punto viene richiamata la sentenza della Cassazione - n. 45574/2018 - che ha affermato che la peculiare natura dell'attivo fallimentare è di ostacolo all'applicabilità dell'articolo 12-bis, D.Lgs. 74/2000, che individua quale limite all'operatività della confisca l'appartenenza dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato a terzi estranei al reato, ovvero l'indisponibilità dei medesimi in capo al reo e dunque alla persona giuridica rappresentata dall'autore del reato. È infatti proprio la suddetta previsione normativa che impone di considerare la disponibilità dei beni appresi dalla procedura fallimentare antecedentemente al sequestro come assorbente, trattandosi di un soggetto terzo, rispetto all'elemento della titolarità formale del diritto di proprietà in capo all'indagato/condannato, astrattamente rilevante nel campo penale, in quanto contestualmente privato del potere di fatto sui medesimi beni.

Tale pronuncia è stata richiamata dalla sentenza delle SS.UU., n. 45936/2019, che ha escluso la possibilità di eseguire il sequestro su beni appartenenti alla massa fallimentare, e quindi in una situazione cronologica di posteriorità rispetto alla dichiarazione di fallimento, in quanto sui beni che si trovano in questa condizione si è ormai costituito un potere di fatto della curatela<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Il curatore fallimentare è legittimato a chiedere la revoca del sequestro preventivo e ad impugnare i provvedimenti in materia cautelare reale, indipendentemente da quando il vincolo è stato apposto. La questione rimessa alle Sezioni Unite è stata posta nei seguenti termini: "Se il curatore fallimentare sia legittimato a chiedere la revoca del sequestro preventivo a fini di confisca e ad impugnare i provvedimenti in materia cautelare reale quando il vincolo penale sia stato disposto prima della dichiarazione di fallimento". L'ordinanza di rimessione sollecita la revisione di un'affermazione di principio già formulata dalle Sezioni Unite, nel senso della mancanza di legittimazione del curatore fallimentare a proporre impugnazione avverso il provvedimento di sequestro preventivo funzionale alla confisca dei beni della società fallita (SS.UU. n. 11170/2014, Uniland Spa). Dopo aver ricostruito il quadro giurisprudenziale la Corte - nella citata pronuncia n.45936/2019 - afferma il

Del resto, il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente nei confronti della persona fisica è ammissibile anche nel caso di intervenuto fallimento della persona giuridica, che determina il passaggio dei beni nella disponibilità della curatela, con conseguente impossibilità di ablazione attraverso il sequestro in via diretta nei confronti di detta persona giuridica (n. 14766/2020).

Ed è stato ulteriormente precisato che *"la natura fungibile del denaro non consente il sequestro preventivo funzionale alla confisca diretta delle somme depositate sul conto corrente bancario di una società dichiarata fallita, corrispondenti alle rimesse effettuate dal curatore fallimentare successivamente alla data di consumazione del reato da parte del legale rappresentante della stessa, in quanto esse, non derivando dal reato, non ne possono costituire il profitto"* (cfr. n. 31516/2020). Nel caso di specie, per i giudici di piazza Cavour, il Tribunale ha fatto buon governo dei suesposti principi di diritto, rilevando che, essendo intervenuta la pronuncia di fallimento della Srl in data 29 ottobre 2019, il decreto di sequestro preventivo, emesso in data 26 giugno 2020, con riferimento alla somma di 3.447,50 euro contenuta nel conto corrente acceso presso un istituto bancario, intestato all'ufficio Fallimentare della srl, *"aveva ad oggetto somme di denaro che erano confluite sul conto dopo la consumazione del reato e che costituivano il frutto delle attività recuperate poste in essere dal curatore, somme, quindi, non più riconducibili alla compagine fallita e alla condotta delittuosa"*.

## La c.d. confisca fiscale

L'articolo 10, D.Lgs. 158/2015, ha inserito l'articolo 12-*bis* nell'ambito del D.Lgs. 74/2000, creando la confisca fiscale (atteso, fra l'altro, che l'articolo 14, D.Lgs. 158/2015 ha abrogato il comma 143, dell'articolo 1, L. 244/2007).

Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'articolo 444, c.p.p. per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. 74/2000 (facendovi così rientrare anche il reato di occultamento o distruzione delle scritture contabili, prima escluso), è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto.

La norma opera una importante precisazione: la confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro<sup>2</sup>. Nel caso di mancato versamento è sempre disposta la confisca.

---

seguinte principio di diritto: *"Il curatore fallimentare è legittimato a chiedere la revoca del sequestro preventivo a fini di confisca e ad impugnare i provvedimenti in materia cautelare reale"*. Nel caso di specie, una volta ritenuta l'autonoma legittimazione della curatela all'impugnazione dei provvedimenti in materia di sequestro, la decisione sull'istanza di riesame del sequestro proposta dalla società, pronunciata in un giudizio al quale la curatela era estranea, non può considerarsi in alcun modo preclusiva dell'impugnazione del curatore, intesa a far valere le diverse ragioni attinenti al rapporto fra il vincolo penale sotteso al sequestro e quello derivante dalla procedura fallimentare, evidentemente estranee al giudizio di riesame attivata dalla società dichiarata fallita. La prevalenza delle ragioni sottese alla confiscabilità delle somme, rispetto a quelle del fallimento, era comunque motivata nel provvedimento impugnato con riguardo all'insufficienza del vincolo inerente alla procedura fallimentare nell'assicurare che le somme non venissero disperse; tanto in conformità alle indicazioni normative provenienti, in termini di prevalenza del vincolo del sequestro su quello del fallimento, dalla previsione degli articoli 63 e 64, D.Lgs. 159/2011, per la quale i beni sequestrati anche successivamente alla dichiarazione di fallimento sono esclusi dalla massa attiva, potendo giungersi, nel caso in cui tali beni esauriscano la massa, alla chiusura del fallimento per mancanza di attivo.

<sup>2</sup> Rileva la circolare n. 1/2018 della G. di F. che "è da escludere che tale impegno possa concretizzarsi in una dichiarazione di volontà unilaterale; l'impegno a versare dovrà trovare espressione, infatti, nelle forme previste dalle speciali procedure contemplate dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione rateizzazione, automatica o a domanda), ivi definendo puntualmente le relative modalità e tempistiche adempitive (cfr. Cassazione n. 52857/2016). Tale impegno, che occorre si traduca in un documento formale, dovrà essere sottoposto al giudice penale che, nell'ottica dell'autonomia dei giudizi (amministrativo e penale), lo valuterà autonomamente". I giudici di legittimità hanno evidenziato, infatti, che "deve ritenersi che la locuzione «non opera» non significa affatto che la confisca, a fronte dell'accordo rateale intervenuto, non possa essere adottata ma che la stessa non divenga, più semplicemente, efficace con riguardo alla parte "coperta" da tale impegno, salvo essere "disposta", come recita il comma 2 dell'articolo 12-*bis*, allorché l'impegno non venga rispettato e il versamento promesso non si verifichi", posto che "tale ultima previsione finale pare, anzi, dimostrare che la funzione del sequestro, pur a fronte di impegno a versare in toto la somma dovuta, sarebbe proprio quella di garantire l'efficacia della confisca una volta constatato l'eventuale inadempimento di quanto in precedenza promesso" (Cassazione n. 5728/2016). In altri termini, anche secondo il parere dell'ufficio del massimario della Corte di Cassazione espresso nella relazione n. III/5/2015, il fatto che il Legislatore, nella prima parte del citato comma 2, abbia utilizzato il termine "non opera" induce a supporre che la confisca, in effetti, debba comunque essere disposta nonostante l'impegno a restituire e che essa produca, eventualmente, effetti (operi), cioè sia eseguibile, solo nel caso di mancato adempimento dell'impegno contratto dall'imputato/contribuente (Cassazione n. 42087/2016; contra, nel senso della sufficienza dell'assunzione da parte del reo al versamento del debito al fine di impedire la confisca, n. 28225/2016; in particolare in detta ultima pronuncia, la Corte specifica che "l'assunzione dell'impegno, nei soli termini riconosciuti e ammessi dalla legislazione tributaria di settore (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, transazione fiscale, attivazione di procedure di rateizzazione, automatica o a domanda), è di per sé sufficiente a impedire la confisca (diretta o per equivalente, la norma non fa distinzioni) dei beni che ne sarebbero oggetto poiché ritenuta comunque soddisfattiva dell'interesse al recupero delle somme evase (o non versate) che dovrebbero essere ugualmente ottenute dall'esproprio dei beni del contribuente (in caso di confisca diretta), o dell'imputato, se diverso (in caso di confisca per equivalente)".



L'aggressione dei beni può avvenire anche nella fase cautelare, nell'ambito delle indagini preliminari, a mente dell'articolo 321, comma 1, c.p.p., il quale prevede che *"quando vi è il pericolo che la libera disponibilità di una cosa pertinente al reato possa aggravare o protrarre le conseguenze di esso ovvero agevolare la commissione di altri reati, a richiesta del pubblico ministero, il giudice competente a pronunciarsi nel merito ne dispone il sequestro con decreto motivato"*; il giudice per le indagini preliminari, prima dell'esercizio dell'azione penale, "può altresì disporre il sequestro delle cose di cui è consentita la confisca" (comma 2).

In ordine alla tipologia e consistenza del compendio indiziario sulla cui base il giudice è chiamato a valutare la sussistenza dei presupposti legittimanti la misura cautelare, anche nella forma per equivalente, secondo la linea interpretativa prevalente, il pubblico ministero deve offrire al giudice per le indagini preliminari un quadro indiziario dotato di indubbia consistenza – costituito da concreti elementi tali da riferire il reato ipotizzato alla persona – dovendo essere plausibile ipotizzare un giudizio prognostico negativo per l'indagato, ancorché non sia necessario che gli elementi probatori acquisiti siano supportati da specifica ed inequivoca gravità indiziaria (Cassazione n. 43830/2015). Ciò in quanto il giudice cautelare, rispetto a quello di merito, *"non ha poteri di istruzione e valutazione probatoria, che sono incompatibili con la natura cautelare del giudizio, ma tuttavia conserva in pieno il potere di valutare in punto di diritto se sulla base delle prospettazioni hic et inde dedotte ricorra il reato contestato"* (Cassazione n. 46162/2015).

In tale contesto, inoltre, i giudici di legittimità, in seduta plenaria, hanno ritenuto che la polizia giudiziaria, in caso di esecuzione, d'iniziativa, di un sequestro preventivo d'urgenza, non avesse l'obbligo di avvisare l'indagato, presente al momento dell'atto, della facoltà di farsi assistere da un legale (ex articolo 114, disposizioni attuative c.p.p.), poiché il controllo esercitato in tempi brevi dal giudice – la tempistica di trasmissione del verbale di sequestro preventivo da parte della polizia giudiziaria e quella della successiva richiesta di convalida sono disciplinate dall'articolo 321, comma 3-bis, c.p.p. – sarebbe comunque idoneo ad assicurare il rispetto delle garanzie personali, al pari di quanto avviene per il fermo personale (Cassazione, SS.UU., n. 15453/2016).

La confisca in forma diretta è obbligatoriamente disposta con riguardo alle cose che rappresentano il prezzo o il profitto del reato, sempre che le medesime "non appartengano a persona estranea" a esso; può avere a oggetto soltanto i beni per i quali sussista un nesso di contiguità con il delitto per cui si procede, cioè una relazione immediata, attuale e strumentale tra il bene da ablare e il fatto delittuoso. Il prezzo del reato è rappresentato dal compenso o dal corrispettivo ricevuto o promesso per indurre, determinare o istigare qualcuno a commettere un reato.

Per le Sezioni Unite della Cassazione – sentenza n. 18734/2013 -, il profitto confiscabile (anche nella forma per equivalente) è costituito da qualsivoglia vantaggio patrimoniale direttamente conseguito dalla consumazione del reato e può, dunque, consistere in un risparmio di spesa, come quello derivante dal mancato pagamento del tributo, interessi, sanzioni. Conseguentemente, è sempre possibile il sequestro, ai fini della successiva confisca, in via diretta, del denaro nella disponibilità del reo per effetto della mancata deminutio patrimonii conseguente all'evasione (rectius, mancato versamento) dell'imposta dovuta.

I giudici di legittimità, peraltro, con la sentenza "Gubert", in sede plenaria (Cassazione n. 10561/2014), hanno ulteriormente esteso il principio di causalità del reato rispetto al profitto, assumendo che in quest'ultimo andassero ricompresi *"non soltanto i beni appresi per effetto diretto ed immediato dell'illecito, ma anche ogni altra utilità che sia conseguenza, anche indiretta o mediata, dell'attività criminosa"*, così ampliando il perimetro del profitto, con evidenti ricadute in tema di confiscabilità diretta dei beni che il reo abbia acquisito con le disponibilità finanziarie derivanti dalla commissione del reato:

- il denaro nella disponibilità, anche per interposta persona, dell'indagato (o della società, nel caso in cui questi abbia agito in qualità di suo legale rappresentante) è sempre sequestrabile in forma diretta, per ammontare pari all'imposta evasa (Cassazione SS.UU. n. 10561/2014);
- i beni acquisiti con il denaro pari al profitto del reato, qualsivoglia natura essi abbiano, sono, al pari, suscettibili di sequestro preventivo, in via diretta, se il profitto diretto del reato (denaro)



sia stato "immediatamente" investito, cioè impiegato nel loro acquisto (Cassazione SS. UU. n. 38691/2009);

- solo laddove non sia possibile operare un sequestro in via diretta, anche con riguardo al *tandem*, ovvero ai beni "surrogati", si potrà dar corso a un provvedimento ablativo nella forma per equivalente, sino a concorrenza dell'imposta evasa.

Ove non sia possibile eseguire il sequestro finalizzato alla confisca in forma diretta, è possibile, come si è anticipato, per i delitti tributari, procedere per equivalente, apprendendo beni, sino a concorrenza del profitto e del prezzo del reato, che non abbiano alcun collegamento con l'attività delittuosa e di cui il reo abbia la disponibilità, anche in funzione di situazioni giuridiche diverse e subordinate rispetto al diritto di proprietà, purché idonee a garantire il pieno godimento del bene. La confisca di valore – la cui natura è da ritenere obbligatoria – non presuppone, dunque, la dimostrazione di alcun vincolo di causalità o di derivazione del bene dal reato, di alcun rapporto con la pericolosità individuale dell'indagato né di alcun collegamento tra il bene stesso e il reato. Sua condizione di operatività è individuabile nel mancato rinvenimento del profitto o del prezzo del reato tributario nella sfera economica, giuridica e patrimoniale della persona colpita.

E pertanto, è il pubblico ministero legittimato, sulla base del compendio indiziario emergente dagli atti processuali, a chiedere al giudice il sequestro preventivo per equivalente, in luogo di quello in forma diretta, all'esito di una valutazione allo stato degli atti in ordine alle risultanze relative al patrimonio dell'ente che abbia tratto vantaggio dalla commissione del reato, non essendo necessario il compimento di ulteriori accertamenti preliminari per rinvenire il prezzo o il profitto diretto del reato (Cassazione, n. 21958/2017 e n. 6059/2017), spettando, anzi, al soggetto destinatario del provvedimento cautelare l'onere di dimostrare la sussistenza dei presupposti per disporre il provvedimento ablativo in forma diretta (Cassazione n. 37174/2016).

I beni da apprendere<sup>3</sup> non devono appartenere "a persona estranea al reato"; per consentire la confisca per equivalente, è sufficiente, inoltre, che gli stessi siano nella disponibilità del reo. La nozione di "disponibilità" non richiede la verifica della titolarità di un diritto reale o obbligatorio da parte dell'indagato/imputato e non può essere limitata alla mera relazione naturalistica o di fatto con il bene; piuttosto, essa è riferibile, secondo l'interpretazione della Suprema Corte, a tutte quelle situazioni nelle quali i beni ricadano nella sfera degli interessi economici del reo, ancorché il potere dispositivo su di essi venga esercitato per il tramite di terzi (Cassazione n. 47300/2016). Conseguentemente, l'Autorità giudiziaria potrà ordinare l'apprensione di beni mobili, immobili o partecipazioni societarie che siano stati, attraverso sistemi più o meno complessi, falsamente intestati a terzi, ove venga fornita la prova che il reo possa disporre *uti dominus*.

Sul punto, la circolare della G. di F. n. 1/2018 prevede che i militari operanti debbano in sede di richiesta al pubblico ministero, fornire ogni utile elemento da cui possa emergere che l'indagato si atteggi *uti dominus* nei confronti dei beni di cui non sia, formalmente, il proprietario.

Ricordiamo che, in ordine alla sequestrabilità dei beni sociali per reati tributari, le Sezioni Unite, pronunciate con la sentenza n. 10561/2014, hanno statuito che, nei confronti di una persona

<sup>3</sup> Nel corso di Telefisco 2021 è stato chiesto di sapere se in presenza di sequestro preventivo per reati tributari come le unità operative della G. di F., in esecuzione del provvedimento dell'Autorità giudiziaria, devono quantificare il valore dei beni immobili sequestrati (valore catastale, valore di mercato, etc.) e dei beni mobili registrati (auto, natanti, etc.). La G. di F. sviluppa il proprio ragionamento attraverso il pensiero espresso dalla giurisprudenza di legittimità, nel corso di questi anni, che ha rilevato che nel decreto di sequestro preventivo finalizzato alla confisca per equivalente il giudice deve indicare l'importo complessivo da sequestrare, mentre l'individuazione specifica dei beni e la verifica della corrispondenza del loro valore al quantum indicato nel provvedimento sono riservate alla fase esecutiva demandata al pubblico ministero (tra le più recenti, Cassazione n. 25450/2020). Conseguentemente, all'atto dell'esecuzione della cautela reale, i militari del Corpo delegati procedono ad individuare i beni nella disponibilità dell'indagato, stimandone il valore, in modo che il sequestro risulti adeguato e proporzionato al prezzo o al profitto del reato e non comprima oltre la misura prevista i diritti di proprietà (circolare n. 1/2018). A tal fine, secondo i giudici di legittimità, occorre fare riferimento alle valutazioni di mercato dei beni al momento in cui il sequestro viene disposto (Cassazione n. 37175/2020). Pertanto: per i beni immobili, si può fare ricorso, in assenza di perizia, ai valori dell'osservatorio del mercato immobiliare (Omi) elaborati dall'Agenzia delle entrate (cfr. Cassazione n. 15417/2014, che ha ritenuto corretta la valutazione desunta dal valore di mercato elaborato dalla soppressa Agenzia del territorio); per i beni mobili registrati, quali autoveicoli, motoveicoli e natanti, occorre avere riguardo, invece, al possibile valore di realizzo risultante da elementi precisi e attendibili, quali quotazioni o listini pubblicati sulle riviste specializzate di settore (cfr. circolare n. 1/2018). Concludono gli Ufficiali della G. di F. rilevando che "in caso di lamentata sproporzione tra il valore dei beni indicato nel decreto di sequestro e l'ammontare delle cose sottoposte a vincolo, il soggetto destinatario del provvedimento può contestare tale eccedenza al fine di ottenere una riduzione della garanzia, presentando apposita richiesta al pubblico ministero e impugnando con l'appello cautelare l'eventuale provvedimento negativo del GIP. Le doglianze in ordine alla concreta individuazione dei beni da confiscare devono essere fatte valere, invece, di fronte al giudice dell'esecuzione al quale il destinatario può ricorrere ogni volta che si ritenga pregiudicato dai criteri adottati dal PM nella selezione dei cespiti da confiscare (Cassazione n. 17456/2019)".

giuridica, la confisca diretta del profitto di reato è possibile anche per le violazioni fiscali commesse dal suo legale rappresentante o da altro organo della società nell'interesse della stessa, quando il profitto o i beni direttamente riconducibili a tale profitto siano rimasti nella disponibilità della persona giuridica. I giudici di legittimità evidenziano, in sintesi, che non è consentito procedere al sequestro nella forma per equivalente ove possa essere preventivamente operato, anche sulla base di un accertamento sommario, il sequestro dei beni, rimasti nella disponibilità della persona giuridica, che costituiscano il profitto del reato, che siano direttamente riconducibili a tale profitto o che siano oggetto di investimento del profitto acquisito. Inoltre, qualora detto profitto – che ha a oggetto non solo il mancato pagamento del tributo, ma anche i relativi interessi e sanzioni (Cassazione n. 4567/2016) – sia costituito da denaro, l'adozione del sequestro preventivo diretto nei confronti della società non è subordinata alla verifica del nesso di pertinenzialità, a condizione che, al momento in cui le disponibilità finanziarie pervengano sui conti della società, questa ne possa disporre. Per i restanti beni sociali, il sequestro è da considerare precluso, salvo che la società costituisca un mero apparato fittizio, talché ogni bene a essa intestato possa essere immediatamente riconducibile alla disponibilità dell'autore del reato.

## **Riferimenti normativi**

articolo 12-*bis*, D.Lgs. 74/2000

articolo 10-*bis*, D.Lgs. 74/2000

articolo 14, D.Lgs. 158/2015

articoli 125, 321, comma 2, c.p.c.

articolo 114, disposizioni attuative c.p.p.

Corte di Cassazione n. 45574/2018

Corte di Cassazione n. 45936/2019

## Scadenze del mese di ottobre

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° ottobre 2021 al 31 ottobre 2021, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

### mercoledì 6 ottobre

#### **Contributo a fondo perduto per la riduzione dell'importo del canone di locazione**

Ultimo giorno utile per presentare le domande, da parte del locatore, al fine del riconoscimento del contributo a fondo perduto per la riduzione dell'importo del canone di locazione, il c.d. *Bonus* riduzione canoni locazioni 2021, in modalità elettronica esclusivamente mediante un servizio *web* disponibile nell'area riservata del portale del sito internet dell'Agenzia delle entrate ed è trasmessa mediante tale servizio *web*. L'istanza può essere trasmessa direttamente dal richiedente o tramite un intermediario autorizzato ad accedere al cassetto fiscale del locatore.

### venerdì 15 ottobre

#### **Registrazione dei corrispettivi**

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 1, L. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

#### **Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato**

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'articolo 1, L. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

### lunedì 18 ottobre

#### **Contributi sospesi Covid**

I soggetti che hanno beneficiato della sospensione dei versamenti fiscali e previdenziali, a seguito dell'emergenza Covid-19, e ha optato per il versamento del secondo 50% degli importi sospesi in 24 rate mensili, devono provvedere al versamento della rata.

#### **Ritenute condomini**

I condomini sostituiti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

#### **Iva periodica**

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di settembre utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6009. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

#### **Iva annuale**

I contribuenti Iva che hanno scelto il pagamento rateale del saldo Iva 2020 relativa al periodo d'im-

posta 2020 risultante dalla dichiarazione annuale, e hanno effettuato il versamento della prima rata il 16 marzo 2021, devono versare oggi la 8° rata con interessi utilizzando il codice tributo: 6099.

## **Ritenute**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

## **ACCISE**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

## **Dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di luglio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

## **martedì 26 ottobre**

### **Intrastat**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile e trimestrale il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese o trimestre precedente.





# TeamSystem Studio Cloud

## Esperienza digitale per Commercialisti e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare  
e far crescere il business del Professionista.  
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: [www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud](http://www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud)



## TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata



 **TeamSystem**

PREMIUM PARTNER