



# TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 303

In collaborazione con





## Modulo di integrazione ai servizi TS Pay

Con il modulo di integrazione ai servizi TS Pay puoi collegare il tuo sistema gestionale ai servizi di pagamento erogati da TeamSystem Payments Srl, sfruttando a pieno le opportunità offerte dalla nuova Direttiva Europea sui servizi di pagamento (PSD2) e i vantaggi dell'open banking.



### INCASSO

Digitalizzi e semplifichi la gestione del processo di incasso: tutto avviene online direttamente dalla piattaforma senza operazioni manuali di download/upload di fatture o eventuali invii tramite e-mail. Il tuo cliente potrà pagarti direttamente cliccando sul link in fattura o inserendo la propria carta di credito o IBAN attraverso un semplice link.



### PAGAMENTO

Puoi saldare un pagamento o una fattura senza dover aprire home banking o altri servizi. Semplice e rapido, clicchi e dai la disposizione di pagamento dal tuo conto corrente.



### ACCESSO AI CONTI E RICONCILIAZIONE

In un'unica interfaccia potrai leggere e interrogare i movimenti e i saldi dei tuoi conti correnti e carte di credito senza dover fare molteplici richieste ad ogni singola banca.

## Perchè scegliere il modulo di integrazione fra il tuo gestionale e la piattaforma TS Pay:



**Completa integrazione con i software TeamSystem**



**Più semplicità, meno burocrazia**



**Massima affidabilità e sicurezza**

## Schede operative

Scambi di partecipazioni mediante permuta un confronto tra operazioni domestiche e "cross-border"	2
Scambi internazionali tra Unione Europea e Regno Unito: le novità 2022	7
La responsabilità del sindaco per il reato di indebita compensazione	14
Dal 2022 eliminata l'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali o professioni	20

## Scadenzario

Scadenze del mese di aprile	27
-----------------------------	----

## Scambi di partecipazioni mediante permuta un confronto tra operazioni domestiche e "cross-border"

**L**o scambio di partecipazioni tramite permuta di cui all'articolo 177, comma 1, Tuir non ha mai presentato grande attrattiva tra gli operatori di settore che, più spesso, ricorrono allo strumento dello scambio di partecipazioni tramite conferimento di cui ai successivi commi 2 e 2-bis, posto che le operazioni di cui al comma 1 presentano innegabili limiti che ne inficiano la capacità attrattiva, primo tra tutti il fatto che la permuta trova precisi limiti nella disciplina civilistica del possesso di azioni proprie da parte della società acquirente. Ciò nondimeno, è utile indagarne l'evoluzione nella disciplina e colmarne i vuoti con i chiarimenti di prassi che, con riferimento all'ipotesi di cui al comma 2 e 2-bis, si rendono sovente applicabili ai fini interpretativi anche nei casi di cui al comma 1.

L'articolo 177, Tuir, così come modificato dal D.Lgs. 344/2003, disciplina il trattamento tributario delle operazioni c.d. di "scambio di partecipazioni", riprendendo quanto già precedentemente disposto dall'articolo 5, D.Lgs. 358/1997, a sua volta attuazione del principio di delega di cui alla L. 662/1996 sull'armonizzazione del regime tributario delle operazioni di scambio di partecipazioni domestiche con il regime previsto dal D.Lgs. 544/1992 in materia di operazioni di scambio di partecipazioni intracomunitarie.

Il D.Lgs. 544/1992 era stato emanato in attuazione della Direttiva 90/434/CEE relativa al "Regime fiscale comune da applicare alle fusioni, scissioni, conferimenti d'attivo e altri scambi di azioni concernenti società di Stati membri diversi" la quale, all'articolo 2, § d) definisce lo scambio di azioni come "l'operazione mediante la quale una società acquista nel capitale sociale di un'altra società una partecipazione il cui effetto sia quello di conferirle la maggioranza dei diritti di voto di questa società, mediante l'attribuzione ai soci dell'altra società, in cambio dei loro titoli, di titoli rappresentativi del capitale della prima società e eventualmente un saldo in contanti che non superi il 10% del valore nominale o, in mancanza di valore nominale, della parità contabile dei titoli consegnati in cambio".

Successivamente, il D.Lgs. 358/1997 ha previsto in ambito domestico una disciplina simile, relativa agli scambi di partecipazioni tra soggetti residenti, definendo all'articolo 5 lo scambio di partecipazioni come operazione diretta a far acquisire al c.d. "soggetto acquirente" (società o ente assimilato) il controllo del c.d. "soggetto scambiato" (un'altra società o ente assimilato) tramite l'attribuzione ai soci di quest'ultimo soggetto di partecipazioni nel "soggetto acquirente".

Successivamente, con la riforma dell'imposizione sul reddito delle società, (D.Lgs. 344/2003) la materia è confluita nell'articolo 177, Tuir. A oggi, la disciplina di cui all'articolo 177, Tuir ricalca, per molti aspetti, il contenuto dell'originario intervento normativo - salvo successive modifiche e integrazioni, tra cui quella derivante dal necessario coordinamento con l'istituto della *participation exemption*<sup>1</sup>.

Tale *excursus* è necessario per poter attingere alle pronunce emanate dall'Amministrazione finanziaria a commento del citato articolo 5, D.Lgs. 358/1997, in particolare alla circolare n. 320/1997, che senza tema di smentita, vanta un livello qualitativo non paragonabile con le sempre più rare e striminzite circolari recenti e, ovviamente, ha uno spessore ben diverso dalle risposte a quesiti e risoluzioni isolate che oggi girano sono il prodotto quotidiano dell'Agenzia delle entrate.

<sup>1</sup> Il Legislatore ha attuato il coordinamento tra l'articolo 177 e quanto disposto in tema di *participation exemption*, riconoscendo le condizioni di esenzione totale, di cui all'articolo 87, Tuir ovvero parziale di cui agli articoli 58 e 68, comma 3, Tuir, in caso di emersione di conguaglio in denaro.

L'articolo 177, Tuir che disciplina solo le operazioni realizzate tra società soggette a Ires, residenti nel territorio dello Stato, estende l'applicazione della disciplina non solo alle operazioni di permuta con cui si acquista o si integra una partecipazione di controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ., ma anche a quelle con cui si incrementa, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo in altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b)<sup>2</sup>; infatti, a seguito dell'intervenuto recepimento della Direttiva 2005/19/CE - che ha modificato la definizione di scambio partecipativo valevole ai fini del regime comunitario della Direttiva 90/434/CEE (recepita col citato D.Lgs. 544/1992), ricomprendendo nelle operazioni in oggetto anche quelle tramite le quali *"una società acquisisce nel capitale sociale di un'altra società una partecipazione il cui effetto sia quello di conferire la maggioranza dei diritti di voto di questa società o, se dispone già di tale maggioranza, acquisisce un'ulteriore partecipazione, in cambio dell'assegnazione ai soci di quest'ultima"* - il Legislatore italiano ha ricompreso nell'articolo 177, Tuir (commi 1 e 2) anche i casi in cui l'acquirente *"incrementi in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, la percentuale di controllo"* (D.Lgs. 199/2007).

Un altro elemento di differenza risiede nel fatto che invece di trattare in modo unitario gli scambi di partecipazioni, si distinguono le operazioni realizzate mediante permuta dalle operazioni di conferimento in società. nell'assunto che *"la permuta e il conferimento, sebbene possano sembrare simili, sono forme diverse i cui elementi caratteristici e differenziali si rintracciano, rispettivamente, nelle parti del codice civile che regolano i contratti di permuta e il contratto di società"*<sup>3</sup>. Ai sensi dell'articolo 1552, cod. civ., infatti, la permuta è il contratto che ha per oggetto il reciproco trasferimento della proprietà di cose o di altri diritti, da un contraente all'altro, e per effetto la produzione di plusvalenze e minusvalenze in capo a entrambe le parti. Con l'operazione di conferimento, invece, si realizza un'unica cessione, posta in essere dal conferente, a cui si contrappone un aumento di capitale dell'importo pari al valore conferito in natura.

Infine, un ulteriore elemento di distinzione fra la disciplina interna e quella comunitaria risiede nelle diverse condizioni previste per il riconoscimento del regime di neutralità delle operazioni: diversamente rispetto a quanto previsto alla disciplina di cui al D.Lgs. 544/1992, non vi è un automatismo nel trasferimento del valore delle partecipazioni date in permuta su quelle ricevute in cambio, dipendendo questo, in base a quanto previsto dall'articolo 177, comma 1, Tuir, dall'effettiva assunzione di tale valore nelle scritture contabili del soggetto residente che procede allo scambio. Questa regola, se da un lato mira a permettere alla società *"acquirente"* di attribuire rilevanza fiscale a eventuali maggiori valori delle partecipazioni ricevute iscritti in bilancio, con contemporanea tassazione di tale differenza sui soggetti apportanti - onde mettere in evidenza *"salti d'imposta"*<sup>4</sup> - dall'altro, così operando, il Legislatore non ha attribuito alle operazioni di scambio domestiche la medesima *"neutralità totale"* prevista invece per le stesse operazioni intracomunitarie, come voleva la delega.

## Scambio di partecipazioni mediante cessione in permuta

Nell'operazione di scambio di partecipazioni mediante cessione in permuta intervengono 3 soggetti così come definiti dalla circolare n. 320/1997: la *"società acquirente"*, la *"società scambiata"* e i *"soggetti scambianti"*. Per quanto concerne le società in posizione di acquirenti e scambiate, il comma 1 dell'articolo 177, Tuir prevede che queste debbano avere la veste giuridica di società di capitali o enti commerciali residenti, con ciò affiancandosi (senza intersecarvisi) alla disciplina di cui all'articolo 178, Tuir relativa alle operazioni intracomunitarie. È previsto, infatti, che i 2 soggetti debbano rientrare in quelli indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b), Tuir. A ciò si aggiunga

<sup>2</sup> Nel testo previgente alle modifiche introdotte dal D.Lgs. 344/2003, all'articolo 87, Tuir erano indicate: *"a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato; b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali"*.

<sup>3</sup> Relazione al D.Lgs. 358/1997.

<sup>4</sup> Invero è più corretto parlare di *"differimento di imposta"*, essendo la tassazione differita al momento della cessione delle partecipazioni ricevute dal conferente in cambio di quelle conferite.

che, il soggetto "acquirente", onde possa detenere titoli rappresentativi di capitale proprio (suscettabili, quindi, di essere scambiati in permuta), deve essere una Spa o Sapa, essendo precluso alle Srl acquistare proprie quote<sup>5</sup>. Sotto un profilo meramente contabile si ricorda che sia i soggetti Ias *adopter* (cfr. Ias 32) sia le imprese Oic *adopter* (cfr. articolo 2357-ter, cod. civ. così come modificato dall'articolo 6, comma 1, D.Lgs. 139/2015) iscrivono le azioni proprie da trasferire in permuta ai soggetti scambianti in una riserva negativa a diretta diminuzione del patrimonio netto e non più nell'attivo patrimoniale.

Quanto, invece, ai soggetti scambiati, l'esclusione prevista dall'originaria norma domestica dell'articolo 177, Tuir alle persone fisiche non in regime d'impresa è risultata sin da subito in contrasto con gli orientamenti giurisprudenziali della Corte di Giustizia che aveva esteso, proprio con riferimento alla permuta di partecipazioni, l'applicazione del trattamento fiscale comune delle operazioni previste nella Direttiva 90/434/CEE anche nei confronti di tali soggetti<sup>6</sup>. A tal proposito, il D.Lgs. 247/2005 ha modificato il comma 2 dell'articolo 177, Tuir prevedendo il regime dello scambio tramite conferimento anche per le persone fisiche non titolari di reddito di impresa: l'articolo 12, comma 4, lettera b), D.Lgs. 247/2005 ha eliminato la condizione, inizialmente prevista dal comma 2, che il soggetto conferente fosse un'"impresa", ampliando la portata della disposizione a "soggetti scambianti" che non agiscono nell'esercizio dell'impresa. In sostanza, come è stato evidenziato in dottrina, se, da un lato, nella disciplina di cui al D.Lgs. 544/1992 la società acquirente residente in uno Stato membro può essere identificata anche in un'organizzazione simile ai soggetti residenti (come, ad esempio, gli enti commerciali), dall'altro, nello schema domestico, in forza del vincolo dettato dall'articolo 177, Tuir, la qualificazione della stessa appare più ristretta, in quanto pur essendo richiamata la lettera b), detti enti, evidentemente, non potranno "attribuire proprie azioni". In relazione a quest'ultimo requisito occorre evidenziare che già nel testo previgente dell'articolo 5, D.Lgs. 358/1997, la società acquirente poteva cedere ai soci della società acquistata solo "azioni proprie" e il mancato espresso richiamo alle "quote" circoscriveva, di conseguenza, l'area soggettiva di applicazione alle sole società acquirenti costituite sotto forma giuridica di Spa o Sapa. Per superare detta limitazione, in sede di emanazione del D.Lgs. 344/2003, è stato introdotto, nel comma 1 dell'articolo 177, Tuir il riferimento alle "quote", con un conseguente effetto di ipotetica applicazione della norma in esame in via estensiva anche alle società "scambiate" Srl. Sul punto, si è inserito il D.Lgs. 247/2005 che ha soppresso il riferimento alle "quote", riportando il perimetro applicativo della norma alla precedente versione. Lo scopo dell'intervento è stato quello di raccordare la disposizione di cui all'articolo 177, Tuir con il divieto di 'attribuzione di "quote proprie" in permuta con altre previsto per le Srl. Il divieto di permuta per le Srl nell'ipotesi di acquisizione di capitale proprio, già previsto dall'articolo 2483, cod. civ. nella versione previgente<sup>7</sup>, è stato confermato dalla Riforma del diritto societario ed è oggi contenuto nell'articolo 2474, cod. civ., ove viene ribadito che le Srl non possono "acquistare o accettare in garanzia partecipazioni proprie, ovvero accordare prestiti o fornire garanzia per il loro acquisto o la loro sottoscrizione". Quanto ai "soggetti scambianti", non sembra sia necessario che questi possiedano alcun particolare requisito, potendo essere sia residenti sia non residenti (fermo restando che il regime agevolativo si applicherà a coloro che, in assenza di tale regime, avrebbero subito la tassazione secondo le regole ordinarie) e potendo questi anche non avere la qualifica di imprenditori; la norma, infatti, non richiede che essi svolgano attività commerciale. A tal proposito, erroneamente Assonime aveva sottolineato, a commento dell'articolo 5, D.Lgs. 358/1997, che la norma in esame, richiamando i "componenti positivi o negativi di reddito" della società acquirente e dei soci scambianti, presupponeva la qualificazione di imprenditori commerciali in capo a tutti i soggetti coinvolti nella cessione in permuta<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> Solo per le pmi il D.L. 50/2017 (disposizioni urgenti in materia finanziaria) convertito nella L. 96/2017, generalizzando una possibilità già prevista da una normativa del 2012 per le Srl qualificabili come "start up innovative", ha introdotto la possibilità di compiere operazioni sulle proprie partecipazioni ove intendano attuare piani di incentivazione che prevedono l'assegnazione di partecipazioni a dipendenti, collaboratori o componenti dell'organo amministrativo, prestatori di opere servizi anche professionali (*stock option*).

<sup>6</sup> Sentenza Leur - Bloem del 17 luglio 1997 con commento di R. Lupi, in Rassegna Tributaria 1997, pag. 1265.

<sup>7</sup> Testualmente: "In nessun caso la società può acquistare o accettare in garanzia le quote proprie, ovvero accordare prestiti o fornire garanzie per il loro acquisto o la loro sottoscrizione".

<sup>8</sup> Ciò sembrerebbe trovare conferma anche nella Relazione di accompagnamento al decreto nel quale viene affermato che nel tentativo di: "definire esplicitamente il trattamento fiscale di coloro che non esercitano attività d'impresa, nel caso in cui siano controparte di uno dei

Conclusioni, peraltro, non confermate nella circolare n. 320/1997, secondo la quale l'espressione in esame (*"componenti positivi o negativi di reddito"*), e non già *"ricavi o alle plusvalenze e minusvalenze"* in senso tecnico, deve intendersi rivolta a tutti i soggetti passivi d'imposta, a prescindere dall'esercizio di attività commerciale<sup>9</sup>.

Inoltre, in relazione alle operazioni realizzate da più soggetti; l'Amministrazione finanziaria ha affermato che: *"rientra nella disposizione in commento anche l'acquisto effettuato mediante la cessione da parte di più soggetti, sempre che sia ravvisabile, in modo oggettivo, che l'operazione di acquisto della partecipazione s'inserisca in un progetto unitario di acquisizione della partecipazione di controllo"*. La presenza di una pluralità di partecipanti è del resto allineata alla *ratio* dell'istituto dello scambio di partecipazioni, *i.e.* l'integrazione delle compagini sociali.

Al riguardo, sebbene non con riferimento all'ipotesi di cui all'articolo 177, comma 1, Tuir bensì al comma 2 (ma con argomentazioni valide anche per gli scambi di partecipazioni in permuta), la risposta a interpello n. 30/E/2018 ha ricompreso nell'ambito operativo dell'articolo 177, Tuir un conferimento congiunto di partecipazioni di minoranza che unitariamente attribuivano alla conferitaria il controllo in una società neocostituita. In questo senso - e sempre con riferimento all'ipotesi di cui al comma 2 dell'articolo 177, Tuir - la risposta a interpello n. 290/E/2019, dove è stato precisato che *"il requisito del controllo ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ. può ritenersi validamente integrato se l'acquisto delle partecipazioni proviene da più soci titolari di quote singolarmente non di controllo della società conferita... a condizione che detta acquisizione avvenga uno actu, ovvero attraverso un progetto unitario di acquisizione della partecipazione avente a oggetto una partecipazione idonea a consentire alla società acquirente l'assunzione e/o incremento del controllo della società scambiata"*. Dal punto di vista oggettivo, l'operazione deve consentire l'acquisto o l'integrazione di una partecipazione di controllo, ovvero l'incremento, in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario, della percentuale di controllo di un altro soggetto indicato nelle medesime lettere a) e b), attribuendo ai soci di quest'ultimo le azioni della controllante. In dottrina, una tesi minoritaria ha affermato che il vincolo del controllo, in caso di integrazione, dovrebbe già essere preesistente all'operazione, per cui si avrebbe un'integrazione del pacchetto già di per sé di controllo. Opinione dominante, invece, è che il controllo possa essere raggiunto proprio grazie alla permuta. In proposito è d'uopo precisare che, essendo il controllo rilevante ai fini dell'articolo 177, Tuir quello derivante dalla disponibilità della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ.), non rilevano nel computo le partecipazioni che non danno diritto di voto (*i.e.* azioni di risparmio o quelle privilegiate). In questo senso, si rimanda alle risposte a interpello n. 147/E/2019 e n. 290/E/2019 che, pur con riferimento al 177 comma 2, Tuir, traggono conclusioni valide anche per le operazioni di permuta di cui al comma 1.

Ai sensi dell'articolo 177, comma 1, Tuir la permuta di partecipazioni non dà luogo a componenti positivi o negativi di reddito, purché il costo delle azioni o quote date in permuta (*i.e.* il valore fiscale delle predette partecipazioni) venga attribuito alle azioni o quote ricevute in cambio e fermo rimanendo il concorso alla formazione del reddito del percipiente dell'eventuale conguaglio in denaro; in caso contrario, qualora le partecipazioni ricevute siano state contabilizzate a un valore superiore rispetto a quello attribuito alle partecipazioni scambiate, l'operazione non potrà beneficiare del regime di neutralità e sarà sottoposta al regime ordinario di imposizione. È opportuno aggiungere al riguardo che tali regole valgono, ovviamente, anche per la società acquirente che nell'operazione di scambio offre in permuta le proprie azioni detenute in portafoglio, compiendo

soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a) e b), Tuir", non è stato possibile accogliere tale suggerimento in quanto "l'argomento è oggetto di specifica delega e sarà trattato in sede di emanazione del relativo decreto legislativo", ovvero il D.Lgs. 461/1997 che, peraltro, non ha regolato tale materia.

<sup>9</sup> Si veda sul punto la circolare n. 320/1997: "A tale conclusione si perviene tenuto conto della formulazione della normativa la quale prevede che non si dà luogo a componenti positivi o negativi di reddito imponibile, locuzione questa riferentesi indifferentemente sia a soggetti esercenti attività commerciale che non". L'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che né la normativa comunitaria né quella interna di attuazione stabiliscono specifici limiti, atteso che le disposizioni in esame prevedono particolari requisiti soggettivi esclusivamente per quanto riguarda la società acquirente e la società acquistata; viceversa, nessun particolare requisito sarebbe richiesto per i soggetti "partecipanti" che conferiscono o danno in permuta le azioni o quote in loro possesso. "Ne consegue che il regime di neutralità compete a tutti i soggetti scambianti - che avrebbero, altrimenti, conseguito dall'operazione proventi imponibili - siano essi persone fisiche che soggetti che operano in qualità di imprenditori" (risoluzione n. 175/E/2001). Conformi anche circolare San Paolo Imi n. 20/1997; circolare Abi n. 7/1998.

un'operazione realizzativa di plusvalenze o minusvalenze rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa; peraltro, posta l'autonomia delle posizioni dei partecipanti allo scambio, i comportamenti tenuti dalla società "acquirente" e dai soci "scambianti" saranno completamente indipendenti e non esplicheranno quindi effetti tra di loro.

Nell'ipotesi in cui l'operazione dia luogo a componenti negativi, viene il dubbio se il soggetto partecipante all'operazione possa applicare il regime ordinario rinunciando al regime di neutralità. Se, da un lato, per i soggetti che agiscono nell'esercizio di un'attività di impresa tale facoltà appare connaturata allo stesso meccanismo agevolativo che riconosce la neutralità dell'operazione alla condizione che le partecipazioni ricevute siano iscritte al costo fiscale di quelle date in permuta – in guisa tale che l'iscrizione a un valore inferiore comporterebbe implicita rinuncia alla neutralità e applicazione dell'ordinario regime di tassazione – dall'altro, anche nel caso in cui il soggetto "scambiante" non sia un imprenditore, dovrà potersi affermare lo stesso, comportando in questo caso la rinuncia alla neutralità la tassazione in *capital gain* dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza determinata in base alle regole ordinarie. L'ultima parte del comma 1 dell'articolo 177, Tuir prevede che *"l'eventuale conguaglio in denaro concorre a formare il reddito del percipiente, ferma rimanendo, ricorrendone le condizioni, l'esenzione totale di cui all'articolo 87 e quella parziale agli articoli 58 e 68, comma 3"*. Appare evidente, peraltro, che il regime di neutralità si applica solo ai contratti perfettamente inquadrabili nell'area operativa dell'articolo 1552, cod. civ., e che, sul piano civilistico, l'entità del conguaglio non deve essere tale da snaturare l'operazione di permuta<sup>10</sup>. In effetti, rispetto alla disciplina comunitaria, è stato eliminato il limite del 10% del valore nominale delle partecipazioni per l'eventuale conguaglio in denaro<sup>11</sup>.

## Riferimenti normativi

articolo 177, Tuir

articolo 5, D.Lgs. 358/1997

D.Lgs. 544/1992

<sup>10</sup> Così afferma la circolare n. 320/1997, a commento dell'articolo 5, D.Lgs. 358/1997.

<sup>11</sup> Nelle istruzioni al modello 760/1998, si leggeva che, sul piano dei requisiti oggettivi, l'operazione di scambio di partecipazioni mediante permuta è rilevante indipendentemente dall'ammontare del conguaglio di denaro eventualmente pattuito dalle parti contrattuali sempre che, sul piano civilistico, l'entità del conguaglio in denaro non sia tale da snaturare l'operazione di permuta. È evidente che l'assenza del limite del 10% rischia di generare incertezze circa la corretta interpretazione da dare all'impostazione ministeriale riportata.



## Scambi internazionali tra Unione Europea e Regno Unito: le novità 2022

**D**opo i rinvii e le proroghe previste dal Governo britannico in materia di controlli alle frontiere e adempimenti relativi alle importazioni di merci provenienti dall'Unione Europea, dal 1° gennaio 2022 viene definitivamente implementato il sistema di Customs controls con riflessi importanti anche per gli operatori unionali.

### Introduzione

Il 29 marzo 2017, come ormai noto, il Regno Unito ha notificato la propria volontà di recedere dall'Unione Europea, secondo quanto previsto dall'articolo 50 del Trattato UE<sup>1</sup>.

A seguito di tale volontà si è aperta una lunga fase di contrattazione, culminata con la redazione di un Accordo di recesso che ha regolato i rapporti tra le parti fino al 31 dicembre 2020<sup>2</sup>.

Il 24 dicembre 2020, i negoziatori dell'Unione Europea e del Regno Unito hanno raggiunto un Accordo sugli scambi commerciali e la cooperazione (*Trade and Cooperation Agreement – TCA*) e un Accordo sulla sicurezza delle informazioni (*Security of Information Agreement – SIA*), atti a definire i termini della futura cooperazione tra le parti.

Il 29 dicembre 2020, dunque, il Consiglio europeo ha adottato la decisione relativa alla sottoscrizione dei citati Accordi e, dopo la firma delle 2 parti il 30 dicembre 2020, si è stabilito di applicarli a titolo provvisorio dal 1° gennaio 2021, al fine di ridurre al minimo le problematiche che avrebbero inevitabilmente riguardato gli operatori commerciali di entrambi gli schieramenti visto, appunto, il brevissimo periodo di tempo a disposizione dalla effettiva definizione delle trattative e la fine del periodo transitorio previsto dall'Accordo di recesso (31 dicembre 2020).

Con particolare riguardo agli scambi commerciali, dunque, il 30 aprile 2021 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea il *Trade and Cooperation Agreement* tra Unione Europea e Regno Unito, Accordo che ha previsto l'eliminazione delle tariffe negli scambi reciproci tra i 2 Paesi e ha stabilito un'area di libero scambio, ai sensi dell'articolo XXIV dell'Accordo GATT<sup>3</sup>.

Detto Accordo, che cerca di attenuare gli effetti della rottura, presenta forti peculiarità sotto diversi punti di vista: per la prima volta, come anticipato, un accordo commerciale europeo entra in vigore provvisoriamente senza avere ricevuto l'approvazione dal Parlamento europeo e, sempre per la prima volta, l'accordo azzerava integralmente dazi, quote e contingenti doganali.

### Il regime dei controlli

Al fine di rendere il meno impattante possibile la separazione tra l'Unione Europea e il Regno Unito, il Governo britannico ha previsto di introdurre gradualmente il sistema di controlli alle frontiere così da permettere agli operatori e alle Autorità doganali di adeguare rispettivamente i propri flussi e i propri sistemi.

In particolare, il 13 luglio 2020 è stata pubblicata la prima edizione del *Border Operating Model*<sup>4</sup>,

<sup>1</sup> "L'articolo 50 del Trattato sull'Unione Europea prevede un meccanismo di recesso volontario e unilaterale di un Paese dall'Unione Europea (UE). Il Paese dell'UE che decide di recedere, deve notificare tale intenzione al Consiglio europeo, il quale presenta i suoi orientamenti per la conclusione di un accordo volto a definire le modalità del recesso di tale Paese.

Tale accordo è concluso a nome dell'Unione Europea (UE) dal Consiglio, che delibera a maggioranza qualificata previa approvazione del Parlamento europeo. I trattati cessano di essere applicabili al Paese interessato a decorrere dalla data di entrata in vigore dell'accordo di recesso o 2 anni dopo la notifica del recesso. Il Consiglio può decidere di prolungare tale termine. Qualsiasi Stato uscito dall'Unione può chiedere di aderirvi nuovamente, presentando una nuova procedura di adesione", cfr. [www.eur-lex.europa.eu](http://www.eur-lex.europa.eu).

<sup>2</sup> Per approfondimenti, E. Fraternali, "Brexit e no deal: nuove informazioni per la corretta gestione degli scambi commerciali", Iva in pratica, 45/2019.

<sup>3</sup> *General agreement on tariff and trade*. Per approfondimenti, W. Zdouc, "The law and policy of the World trade organization: text, cases and materials", Cambridge, 2013, pag. 76.

<sup>4</sup> Questa pubblicazione fornisce agli operatori informazioni sui cambiamenti e le opportunità di cui hanno bisogno per prepararsi a seguito dell'uscita dal mercato unico e dall'unione doganale dell'UE. Le modifiche chiave e gli elementi di novità, sebbene rivolti agli operatori inglesi,

ossia il documento di base che ha raccolto tutte le istruzioni necessarie da seguire per gli importatori e gli esportatori britannici a partire dal gennaio 2021 e successivamente aggiornato sulla base delle nuove formalità a poco a poco previste ed entrate in vigore.

Il 14 settembre 2021, il Governo UK ha stabilito un nuovo calendario per l'introduzione di controlli completi sulle importazioni provenienti dall'UE. Tale variazione si è resa necessaria a causa delle difficoltà affrontate dalle aziende del Regno Unito negli ultimi mesi per effetto della pandemia globale Covid-19, che ha avuto un significativo impatto sulle catene di approvvigionamento in tutta Europa. Tali difficoltà sono state specialmente avvertite dal settore agroalimentare, per il quale erano previsti nuovi adempimenti e controlli sulle merci in ingresso dall'Unione Europea a partire dal mese di ottobre 2021.

A seguito del provvedimento di settembre, tuttavia, il Governo ha deciso di spostare determinati obblighi a gennaio 2022, prevedendo, inoltre, ulteriori adempimenti a partire da luglio di quest'anno. Dopo i rinvii e le proroghe citate, dunque, dal 1° gennaio 2022 anche nel Regno Unito sono stati attivati una serie di controlli e nuovi adempimenti per le merci in importazione dall'Unione Europea<sup>5</sup> che gli operatori britannici sono tenuti a rispettare e che devono essere conosciuti anche dagli operatori unionali al fine di non rallentare la velocità dei propri flussi.

Di seguito si offre una panoramica schematica delle novità recentemente entrate in vigore.

## Nuove formalità doganali

Come anticipato, conclusa nel Regno Unito la fase c.d. "Staged Customs Controls", i controlli doganali si concretizzano in un regime di complete verifiche frontaliere e, per il 2022 sono previste le seguenti incombenze:

1° gennaio 2022	<ul style="list-style-type: none"><li>• introdotta la presentazione delle dichiarazioni doganali complete e dei controlli doganali. Come noto, il rinvio delle dichiarazioni doganali è stato consentito nel 2021 ma non sarà più possibile nel 2022</li></ul>
1° gennaio 2022	<ul style="list-style-type: none"><li>• pre notifica per le merci sanitarie e fitosanitarie (SPS)</li><li>• l'importatore britannico dovrà pre notificare l'arrivo dei prodotti di origine animale (POAO), degli ABP (<i>Animal By-Products not intended for human consumption</i>) e HRFNAO (<i>High Risk Food Not Of Animal Origin</i>) nel "Import of products, animals, food and feed system" – IPAFSS, il cui codice dovrà essere inserito nelle dichiarazioni doganali</li></ul>
1° luglio 2022	<ul style="list-style-type: none"><li>• richiesta delle <i>Safety and Security Declarations</i> all'importazione</li><li>• certificazione e i controlli fisici per tutti i restanti sottoprodotti di origine animale, piante e i prodotti vegetali regolamentati, carni e i prodotti a base di carne, tutti i restanti alimenti ad alto rischio non di origine animale</li><li>• controlli su piante e prodotti vegetali ad alta priorità saranno trasferiti dal luogo di destinazione ai punti di controllo di frontiera designati (BCP)</li><li>• controlli fisici sugli animali vivi che avranno luogo presso i posti di controllo frontaliere designati</li></ul>
1° settembre 2022	<ul style="list-style-type: none"><li>• introdotte la certificazione e i controlli fisici per tutti i prodotti lattiero-caseari</li></ul>
1° novembre 2022	<ul style="list-style-type: none"><li>• introdotti la certificazione e i controlli fisici per tutti i restanti prodotti regolamentati di origine animale, compresi i prodotti compositi e i prodotti ittici</li></ul>

## Obbligatoria la registrazione nel Goods Vehicle Movement Service

Sempre in ottica di ottimizzazione delle fasi di controllo in dogana, dal 1° gennaio 2022, per consentire la circolazione di tutte le merci tra l'Unione Europea e il Regno Unito, i trasportatori devono

hanno ripercussioni sulle procedure da seguire anche da parte degli operatori europei. L'ultima versione aggiornata è disponibile *online* è aggiornata a dicembre 2021.

<sup>5</sup> L'Unione Europea applica i controlli doganali sulle merci provenienti dal Regno Unito da gennaio 2021.

essere registrati nel sistema GVMS (*Goods Vehicle Movement Service*) e generare il *Goods Movement Reference* (GMR).

Il GVMS è una piattaforma informatica istituita dal Governo britannico per monitorare lo spostamento di merci in entrata o in uscita dall'Irlanda del Nord e dalla Gran Bretagna (Inghilterra, Scozia e Galles) già utilizzata, a oggi, per la movimentazione dei prodotti sottoposti al regime di transito. Dal 1° gennaio la registrazione in tale piattaforma e l'ottenimento del GMR è necessaria anche per gli spostamenti di tutta la merce in entrata o uscita nel/dal Regno Unito attraverso i porti che utilizzano detto sistema<sup>6</sup>. Al fine di effettuare i controlli, è necessario che i riferimenti della dichiarazione pre-depositata siano collegati all'interno di un unico codice di riferimento del movimento delle merci (GMR).

## **Importazioni di vino e certificato VI-1**

Altre importanti novità si registrano nel settore del commercio vinicolo, dal 1° gennaio 2022, infatti, come previsto dal Governo del Regno Unito tramite un aggiornamento della "*Guida sull'importazione ed esportazione di vino*" del 15 ottobre 2021, il documento unico di accompagnamento per l'importazione dei prodotti vitivinicoli (certificato VI-1) non è più richiesto per i beni provenienti da Paesi dell'Unione Europea e da Paesi terzi.

Dopo che l'introduzione di tale obbligo era slittata più volte, un'attenta analisi sui costi condotta dalla Wsta (*Wine and Spirit Trade Association*) ha indotto Il Governo britannico ad abbandonare definitivamente il controverso modello VI-1, con la finalità di non pregiudicare i traffici commerciali di questo specifico settore.

E invero, tale obbligo avrebbe significato un incremento di costi, stimati in 70 milioni di sterline l'anno, oltre a sostanziali intoppi burocratici in capo ai produttori e agli operatori del settore nonché ai consumatori finali.

Per quanto riguarda, infine, le regole per gli imbottiglieri, è confermato l'obbligo dal 1° ottobre 2022 di riportare in etichetta il nome e l'indirizzo di un importatore o imbottigliatore situato nel Regno Unito.

A tale proposito, è stata recentemente pubblicata una nota dell'*Italian Trade Agency* – ITA che riporta il chiarimento offerto dal Dipartimento per l'ambiente, l'alimentazione e lo sviluppo rurale UK (DEFRA) in merito ad alcune disposizioni nazionali sul vino e in materia di etichettatura.

In particolare, è stato precisato che i vini già prodotti all'entrata in vigore del *Trade Cooperation Agreement* possono continuare a circolare senza modificare la presentazione fino al 1° maggio 2023. I vini prodotti dopo il 1° maggio 2021, invece, possono circolare fino al 30 settembre 2022 con le abituali etichette ma, dal 1° ottobre 2022, dovranno recare l'indicazione di un importatore/imbottigliatore/ FBO basato in UK.

## **Apposizione nuovo marchio UKCA**

Con un aggiornamento del 24 agosto 2021, il Governo britannico ha, altresì, comunicato la possibilità di continuare a utilizzare il marchio CE, su determinati prodotti, fino alla fine del 2022 anziché entro la fine del 2021, come inizialmente previsto.

È stata stabilita, dunque, l'obbligatorietà del nuovo marchio UKCA dal 1° gennaio 2023 anziché dal 1° gennaio 2022. Unica eccezione fatta per i dispositivi medici, per i quali le aziende non dovranno utilizzare il marchio UKCA fino al 1° luglio 2023.

Come noto, l'UKCA (*UK Conformity Assessed*) è un nuovo marchio che dovrà essere indicato sui prodotti del Regno Unito, utilizzato per le merci immesse sul mercato in Inghilterra, Galles e Scozia. Esso riguarda la maggior parte delle merci che in precedenza richiedevano la marcatura CE.

<sup>6</sup> <https://www.gov.uk/guidance/list-of-ports-using-the-goods-vehicle-movement-service>.

## Scambi internazionali UE/UK: aspetti ulteriori

### Importazioni in UK di campioni commerciali

Oltre alle novità sopra elencate che sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2022, si riportano nel prosieguo ulteriori aspetti rilevanti che caratterizzano i rapporti commerciali con UK.

In particolare, si evidenzia che gli operatori (aziende e persone fisiche), stabiliti in UK o all'estero, possono richiedere l'esenzione dal pagamento dei dazi doganali e dell'Iva per le importazioni di campioni commerciali nel Regno Unito, provenienti da Paesi terzi.

Al fine di conseguire tale esenzione, all'atto dell'importazione l'operatore deve, in primo luogo, consentire l'individuazione delle merci come campioni – destinati unicamente a ottenere ordini futuri – nonché la chiara identificazione degli stessi tramite uno dei criteri stabiliti dall'HMRC.

E invero, l'Amministrazione britannica ha previsto che i prodotti importati soddisfino, a seconda della tipologia merceologica, almeno uno dei seguenti metodi di individuazione dei campioni commerciali:

- metodo A: strappare, manomettere, perforare, tagliare o deturpare gli articoli così da escluderne l'utilizzo commerciale;
- metodo B: etichettare le merci con il termine "*campione commerciale*";
- metodo C: limitare la quantità di articoli all'interno della spedizione e, per articoli come indumenti e calzature, limitare anche la gamma di taglie o dimensioni disponibili;
- metodo D: presentare la merce in modo da limitarne la manipolazione e l'uso a quello di veri e propri campioni commerciali.

Se, dunque, l'operatore adempie correttamente detti passaggi pre-importazione, relativi alla corretta predisposizione della merce, quest'ultima sarà considerata quale campione ed effettivamente sgravata dal pagamento delle imposte.

A tale fine, nella dichiarazione doganale di *import* dovranno essere inseriti i seguenti codici:

– CPC 40 00 C30: per merci importate fuori dal Regno Unito sulle quali si richiede l'esenzione dal dazio d'importazione e dall'Iva;

– CPC d49 00 C30: per le merci importate dalle Isole del Canale per le quali si richiede l'esenzione dall'Iva.

Nel caso in cui lo sgravio sia richiesto dopo l'importazione, occorre presentare tale richiesta entro 3 mesi dall'*import* e comprovare che le merci oggetto dell'istanza abbiano effettivamente soddisfatto i requisiti per essere considerate campioni commerciali.

### Il sistema di aliquote Iva

Nel trattare gli aspetti salienti relativi alle implicazioni doganali e fiscali nei rapporti con il Regno Unito a seguito della Brexit, non si può non considerare un profilo operativo come quello delle aliquote Iva utilizzabili.

Gli operatori, infatti, spesso costretti a costituire un'identità fiscale oltre manica, non possono esimersi da una conoscenza delle diverse aliquote d'imposta presenti nel Regno Unito, per poter poi pianificare al meglio l'impatto fiscale delle proprie operazioni internazionali.

A tale proposito, il sistema "VAT" del Regno Unito presenta 3 principali aliquote: la *standard rate* (20%), la *reduced rate* (5%) e la *zero rate* (0%). Di seguito cercheremo, pertanto, di fare chiarezza sulle caratteristiche di tali aliquote e sulla loro applicazione in base al bene e/o servizio venduto.

#### Aliquota standard (*standard rate*)

L'aliquota ordinaria è quella del 20% e la stessa si applica alla maggior parte delle vendite di beni e servizi. L'applicazione di quest'ultima non presenta particolari problemi ma nel caso di vendita di

cibi e bevande, esistono alcune fattispecie particolari in cui si applica l'aliquota *standard* in luogo di quella 0%, normalmente utilizzata per queste categorie merceologiche.

A tale riguardo è utilizzato il 20% per i seguenti prodotti:

- alimenti caldi da asporto;
- *snack*, dolciumi e gelati;
- bevande alcoliche;
- bevande analcoliche;
- bevande sportive.

### Aliquota ridotta (*reduce rate*)

Si affianca all'aliquota ordinaria quella ridotta del 5%, la quale è destinata a specifici settori per incentivare la vendita di beni e servizi in modo da stimolare e sostenere la crescita di particolari aree economiche<sup>7</sup>.

Rientrano in tale categoria beni come:

- il gas e l'elettricità domestica;
- i seggiolini per bambini;
- i prodotti per aiutare le persone a smettere di fumare, come i cerotti alla nicotina;
- beni d'ausilio alla mobilità per anziani.

### Aliquota zero (*zero rated*)

In ultimo, l'aliquota zero viene riservata a componenti fondamentali per la manifattura di prodotti di rilevante importanza nelle *supply chain* del Paese e a beni e servizi che vengono considerati di prima necessità in modo tale da renderli più accessibili ai consumatori finali, in particolare alle famiglie con basso reddito.

Alcuni esempi possono essere:

- abbigliamento per neonati e bambini;
- materiale stampato, come libri, riviste e giornali;
- tariffe di viaggio, come voli e biglietti ferroviari;
- la maggioranza del cibo e bevande.

Come noto, l'aliquota zero si differenzia dalle operazioni che normativamente sono definite come operazioni esenti. La prima categoria, infatti, è considerata a tutti gli effetti soggetta a Iva e, pertanto, le sue operazioni devono essere riportate nelle dichiarazioni trimestrali.

D'altro canto, è possibile, per chi applica l'aliquota 0%, richiedere a credito l'Iva pagata sull'acquisto di altri beni/servizi per lo svolgimento della propria attività.

Al contrario una vendita esente non presenta alcun tasso da applicare sul prodotto o servizio. Come accennato precedentemente essa non va confusa con la vendita con aliquota 0% (*zero rated*) giacché le transazioni esenti non andranno riportate nelle liquidazioni periodiche<sup>8</sup>.

### Il nuovo regime delle accise

Altro aspetto rilevante che attiene i rapporti con UK riguarda il nuovo assetto relativo al regime delle accise. A tale proposito, è stata sottoposta a consultazione, terminata lo scorso 30 gennaio 2022, la proposta di un nuovo sistema delle accise britannico comunque congelata, unitamente al previsto aumento del 5% delle imposte sull'alcol, fino all'introduzione di un nuovo e semplificato regime di accise che entrerà in vigore il 1° febbraio 2023.

<sup>7</sup> Un esempio recente è la riduzione temporanea dell'Iva per il settore alberghiero e della ristorazione dal 20% al 5% con l'obiettivo di sostenere industrie duramente colpite dalle misure introdotte per combattere la pandemia da Covid-19;

<sup>8</sup> Costituiscono esempi di beni e servizi esenti: l'istruzione e formazione professionale; le cure mediche fornite da un ospedale, un ospizio o una casa di cura, così come i servizi sanitari forniti da medici, dentisti, ottici, farmacisti etc.; i francobolli; l'assicurazione; i servizi finanziari, come prestiti, depositi e azioni.

# Schede operative

La semplificazione del sistema attuale ridurrà il numero di aliquote da 15 a 6 e introdurrà la tassazione delle bevande alcoliche avvalendosi di un calcolo proporzionale al grado alcolico delle stesse.

Le nuove categorie saranno ridotte a 3: birra, sidro e vino/distillati.

L'effetto delle proposte dal 1° febbraio 2023:

Prodotti	Aumenti/Diminuzioni
bottiglia da 750ml di vino fermo 12% vol	aumento da £ 2,23 per bottiglia a £ 2,33 (+10p)
bottiglia da 750ml di vino fermo 15%vol	aumento da £ 2,23 a £ 2,91 (+68p)
bottiglia da 750 ml di vino <i>sparkling</i> 12%vol	diminuzione da £ 2,86 a £ 2,33 (-53p)
bottiglia da 750 ml di vino fortificato 17%vol	aumento da £ 2,98 a £ 3,30 (+32p)
bottiglia di vodka da 70 cl con 37,5% vol	invariata a £ 7,54
bottiglia di gin da 70 cl con 40% vol	Invariata a £ 8,05

Verranno introdotte, dunque, aliquote più favorevoli per i produttori europei di vini bianchi, rosè e soprattutto di prosecco, come anche di tutti i vini frizzanti e spumantizzati. Medesimo effetto favorevole si registrerebbe anche per i vini a basso contenuto alcolico.

Al contrario, un significativo aumento si prospetta per i vini (non più classificati per tipologia) che recano un titolo alcolometrico che si attesta tra 15%vol e 22%vol, con l'unica eccezione di quelli che recano 16%vol (+ 13p).

## **Certificazione di origine preferenziale ed esenzione daziaria**

In ultimo, si ricorda che l'Accordo stipulato fra UE e UK prevede l'esenzione daziaria per i prodotti che possono vantare l'originarietà da una delle due parti contraenti.

A tale proposito, al fine di godere di tale agevolazione, l'operatore unionale deve essere registrato nel Sistema degli Esportatori Registrati (REX).

Il Sistema REX, già utilizzato per certificare l'origine delle merci nell'ambito del Sistema delle Preferenze Generalizzate (SPG) e nel quadro di alcuni accordi commerciali preferenziali, è stato applicato anche all'Accordo di libero scambio con il Regno Unito<sup>9</sup>.

In considerazione di ciò, i soggetti che intendano effettuare esportazioni verso il Regno Unito di prodotti unionali in regime preferenziale devono registrarsi nella banca dati e ottenere il codice alfanumerico da inserire all'interno della dichiarazione su fattura<sup>10</sup>.

Tale registrazione può essere richiesta da tutti gli operatori stabiliti nell'Unione Europea presso le Autorità doganali competenti del Paese in cui gli stessi sono stabiliti o dove abbiano sede legale e amministrativa<sup>11</sup>. A seguito dell'attribuzione del codice, l'esportatore potrà autocertificare l'origine dei prodotti esportati sulla fattura o su altro documento commerciale idoneo, a condizione che, in qualsiasi momento, possa produrre adeguate prove circa l'origine preferenziale (autocertificata) dei beni spediti.

Gli operatori che, invece, alla data del 1° gennaio 2021 erano già in possesso di un codice REX devono verificare quali sono i codici doganali ricompresi nella registrazione e, eventualmente, integrare la stessa con le voci doganali dei prodotti da inviare verso il Regno Unito, previa analisi delle regole di origine presenti nell'Accordo.

<sup>9</sup> Agenzia delle dogane, circolare n. 4/D/2021, prot. n. 20588/RU del 20 gennaio 2021.

<sup>10</sup> Non è più possibile utilizzare, al posto del codice REX il codice EORI, semplificazione inizialmente permessa per concedere agli operatori il tempo necessario per procedere con l'esame dei propri prodotti e la richiesta dell'autorizzazione.

<sup>11</sup> I Servizi Tecnici della Commissione Europea hanno sviluppato il Portale dell'Operatore per il REX, disponibile dal 25 gennaio 2021, per consentire la presentazione elettronica delle richieste di registrazione alla banca dati. Nella prima fase (fino a metà 2021) l'utilizzo del Portale REX è facoltativo e alternativo alla domanda cartacea.

## Conclusione

Molti, dunque, sono gli scenari che si aprono a seguito della conclusione della fase c.d. “*Staged Customs Controls*” e dell’inserimento di un nuovo regime di controllo transfrontaliero completo. E, invero, pur trattandosi di normative britanniche, queste ultime hanno un diretto riflesso sull’operatività dei soggetti unionali che commercializzano con il Regno Unito, sia da un punto di vista di opportunità e di pianificazione dei flussi che, al tempo stesso, con riferimento all’aggravio di incombenze e adempimenti prima inesistenti. A tale proposito, è fondamentale per gli operatori unionali rimanere aggiornati con l’evoluzione normativa e attivare serie procedure interne che consentano di non rallentare il flusso della *supply chain*.

## Riferimenti normativi

articolo 50, Trattato UE

## La responsabilità del sindaco per il reato di indebita compensazione

**L'**interessante pronuncia della Corte di Cassazione secondo cui il sindaco di una società che esprime parere favorevole all'acquisto di un credito fiscale inesistente, nella consapevolezza della sua inesistenza, pone in essere una condotta causalmente rilevante, quanto meno in termini agevolativi, e di rafforzamento del proposito criminoso, rispetto alla realizzazione del reato di indebita compensazione di cui all'articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000, permette di esaminare le tipiche responsabilità in capo a un componente del collegio sindacale e di soffermarsi sul reato tributario, fattispecie che sempre più spesso viene contestata.

### La vicenda giudiziaria

Il caso sottoposto davanti agli Ermellini e deciso con la sentenza n. 40324/2021 trae origine dall'ordinanza emessa dal Tribunale di Palermo, che ha confermato il provvedimento con il quale il giudice per le indagini preliminari ha applicato, per quanto di interesse in questa sede, le misure dell'obbligo di presentazione alla Polizia giudiziaria e del divieto di esercitare imprese o uffici direttivi di persone giuridiche e imprese o professioni per la durata di un anno nei confronti di un professionista, sul quale gravava l'accusa per il reato di indebita compensazione ex articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000<sup>1</sup>, in quanto nella qualità di presidente del collegio sindacale di una Spa avrebbe espresso parere favorevole all'adozione della delibera di acquisto di un ramo di azienda di una Srl, del quale faceva parte un credito Iva inesistente per un valore di 5.826.040 euro; delibera poi approvata, e seguita dall'utilizzazione di tale credito a fini della compensazione mediante più versamenti effettuati tra il 20 e il 25 giugno 2019, per un importo complessivo pari a 1.395.129,31 euro.

Gli Ermellini, in apertura, rilevano che la condotta in questione, pur se diversa da quella tipizzata dall'articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000, può assumere rilievo a norma dell'articolo 110, c.p., "quale partecipazione a titolo di concorso nel reato di indebita compensazione", preso atto, fra l'altro, che nella casistica giurisprudenziale il concorso nel reato di indebita compensazione è stato espressamente ammesso con riguardo a condotte realizzate dal consulente fiscale<sup>2</sup>. Inoltre, secondo i principi generali, ai fini della configurabilità della partecipazione nel reato ex articolo 110, c.p., rilevano anche le condotte di agevolazione o di mero rafforzamento della volontà dell'autore c.d. principale. Invero, come costantemente osservato anche dalle Sezioni Unite, nella formula dell'articolo 110, c.p. "sono ricevute e riunite tutte le diverse forme e i diversi gradi della partecipazione criminosa, indipendentemente dall'importanza di quest'ultima nella determinazione dell'evento; in particolare, vi è compresa la partecipazione morale nelle sue varie forme del mandato, dell'incitamento e del rafforzamento della volontà, e della agevolazione in genere"<sup>3</sup>.

E il collegio sindacale di una società, e i singoli componenti di esso, secondo quanto si evince dalle disposizioni contenute nel codice civile, sono in condizione di "confortare" le scelte degli organi sociali o, al contrario, di attivarsi efficacemente per impedire le operazioni della persona giuridica, ove le ritengano illegittime. E, infatti, il collegio sindacale, a norma dell'articolo 2403, cod. civ., ha il dovere di vigilare, tra l'altro, "sul rispetto dei principi di corretta amministrazione". I sindaci, poi, a norma dell'articolo 2407, cod. civ. "sono responsabili della verità delle loro attestazioni" e "sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno

<sup>1</sup> Unitamente a quella di ostacolo all'esercizio delle funzioni delle Autorità pubbliche di vigilanza ex articolo 2638, commi 1 e 2, cod. civ..

<sup>2</sup> Cfr. Cassazione n. 1999/2017. Ricordiamo che il comma 3, articolo 13-bis, D.Lgs. 74/2000, come riformulato dal D.Lgs. 158/2015, prevede una circostanza aggravante a effetto speciale - aumento della pena fino alla metà - nei confronti di professionisti o intermediari bancari o finanziari che concorrono nei reati attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

<sup>3</sup> Cassazione n. 13/1955; n. 45276/2003 e n. 36258/2012.



*non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica"; questa responsabilità, per il richiamo effettuato dall'articolo 2407, comma 3, cod. civ., agli articoli 2394, 2394-bis e 2395, cod. civ., opera anche nei confronti dei creditori e dei terzi comunque danneggiati<sup>4</sup>.*

*Per i giudici di Piazza Cavour, quindi, sembra "ragionevole concludere che il sindaco di una società, il quale esprime parere favorevole all'acquisto di un credito fiscale inesistente, o di un compendio aziendale contenente un credito fiscale inesistente, pone in essere una condotta causalmente rilevante, quanto meno in termini agevolativi, e di rafforzamento del proposito criminoso, rispetto alla realizzazione del reato di indebita compensazione di cui al D.Lgs. 74/2000, articolo 10-quater commesso mediante l'utilizzo dell'indicato credito fittizio".*

*Resta ferma, perché possa sussistere la responsabilità del sindaco a titolo di concorso nel reato appena indicato, che occorre anche la sua colpevolezza, e, quindi, è necessario accertare che "il medesimo soggetto abbia espresso il parere favorevole nella consapevolezza sia dell'inesistenza del credito fiscale, sia della strumentalità dell'acquisto di tale credito al successivo utilizzo a fini di compensazione, ai sensi del D.Lgs. 241/1997, articolo 17".*

La Corte, quindi, precisata la rilevanza, quale forma di contributo concorsuale ex articolo 110, c.p., del parere favorevole all'acquisto di un compendio aziendale contenente un credito inesistente, nella consapevolezza dell'inesistenza di questo e della strumentalità dell'acquisto all'effettuazione di compensazioni a norma dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, esamina le censure concernenti l'affermazione della sussistenza di tale consapevolezza, indicando una pluralità di elementi gravi, precisi e concordanti per affermare, quanto meno, e in termini di gravità indiziaria, la sussistenza del dolo eventuale<sup>5</sup>.

Inoltre, il medesimo ricorrente, nel momento in cui esprimeva parere favorevole, era perfettamente consapevole che l'acquisto del ramo di azienda era funzionale a ripianare la situazione debitoria della società, anche sotto il profilo fiscale, come evidenziate dalle parole pronunciate in assemblea, ed emerse attraverso le intercettazioni ambientali.

## Il reato di indebita compensazione

Ai fini penali, l'articolo 9, D.Lgs. 158/2015, riformulando integralmente l'articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000, ha operato una scissione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti.

### **Indebita compensazione: articolo 10-quater, D.Lgs. 74/2000**

*"1. È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a 50.000 euro.*

*2. È punito con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai 50.000 euro"*

In pratica, l'attuale formulazione, al comma 1, pur confermando la fattispecie, la ridisegna in maniera autonoma, eliminando il richiamo all'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000 e prevedendo che la

<sup>4</sup> I sindaci, per di più, sono titolari di specifici poteri e facoltà per influire sulla corretta gestione della società, poiché, tra l'altro, possono: convocare l'assemblea per segnalare irregolarità di gestione, a norma dell'articolo 2406, cod. civ.; far ricorso al Tribunale per la riduzione del capitale sociale per perdite, a norma degli articoli 2446 e 2447, cod. civ.; impugnare le delibere sociali ritenute illegittime, a norma degli articoli 2377 e 2388, cod. civ.; chiedere al Tribunale la nomina dei liquidatori ex articolo 2487, cod. civ.; presentare denuncia al Tribunale nei confronti degli amministratori a norma dell'articolo 2409, cod. civ..

<sup>5</sup> Il Tribunale "mette sul tavolo" una serie di elementi. In particolare, con riferimento all'atto di acquisto del credito: assenza di qualunque documentazione in ordine alla composizione del ramo di azienda, nel quale era compreso il credito Iva fittizio avente il valore nominale di 5.826.040 euro, nonostante l'importanza della transazione e, anzi, nell'atto di vendita del bene si faceva menzione esclusivamente di attrezzature esistenti e di un "separato elenco", però non allegato; nell'atto di vendita, la società acquirente del credito ha dichiarato di essere edotta dell'insussistenza di oneri fiscali nonché di aver effettuato le opportune verifiche e ha esonerato espressamente la parte cedente dal certificato attestante l'insussistenza di sanzioni e violazioni di carattere fiscale, così rinunciando a un documento che avrebbe immediatamente evidenziato qual era la reale situazione fiscale della cedente; il prezzo di vendita, pari alla somma di 2.900.000 euro, è di molto inferiore al valore anche del solo credito fiscale. Inoltre, fra gli altri elementi a supporto, come risulta dalle intercettazioni ambientali, il presidente del CdA della società acquirente il credito aveva espressamente dichiarato nel corso di una assemblea "come da informazioni e verifiche personalmente prima d'ora effettuate, che le modalità con cui è stato operato risultano pienamente conferenti con la normativa vigente", anche se poi, nell'interrogatorio di garanzia, ha precisato di aver compiuto le verifiche sulla base delle attestazioni degli altri professionisti.

sanzione della reclusione da 6 mesi a 2 anni prevista per chi non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, crediti "non spettanti", si configuri solo al superamento della soglia di punibilità fissata in 50.000 euro.

Il comma 2, articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 punisce più gravemente, con la reclusione da 1 anno e 6 mesi a 6 anni, la fattispecie di utilizzo in compensazione di crediti "inesistenti" per un importo annuo superiore ai 50.000 euro.

Reati		
Articolo 10- <i>quater</i> , D.Lgs. 74/2000	→	Crediti inesistenti e non spettanti
Crediti inesistenti	→	Da 6 mesi a 2 anni
Crediti non spettanti	→	Da 1 anno e 6 mesi fino a 6 anni

Sul punto, la circolare n. 1/2018 della G. di F. precisa che l'estensione alla nozione di "elementi attivi o passivi" delle "componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta", permette di "ricondurre le indebite compensazioni verticali (indicazione in dichiarazione di un credito inesistente), ricorrendone tutti gli elementi, nell'ambito dei delitti dichiarativi di cui agli articoli 3 e 4, D.Lgs. 74/2000".

Il delitto in questione si configura come istantaneo, consumandosi nel momento in cui si procede, nel medesimo periodo d'imposta, alla compensazione di un ulteriore importo di crediti non spettanti o inesistenti che, sommato agli importi già utilizzati in compensazione, sia superiore a 50.000 euro e si perfeziona all'atto dell'invio o della presentazione del modello F24 all'istituto di credito convenzionato cui è stata conferita apposita delega irrevocabile, ai sensi dell'articolo 19, D.Lgs. 241/1997.

La stessa circolare della G. di F. n. 1/2018 rileva che nei casi di delega da parte del contribuente a un professionista terzo per la compilazione e l'invio del modello F24, può determinarsi il concorso del consulente stesso nel delitto in trattazione laddove risulti che questi abbia eseguito la delega conferitagli nonostante fosse consapevole dell'illiceità della compensazione o che sia stato l'ideatore o suggeritore dell'utilizzo illecito dei meccanismi di cui al modello F24, concorrendo consapevolmente alla realizzazione delle indebite compensazioni<sup>6</sup>.

## La linea di demarcazione tra crediti inesistenti e non spettanti

La linea di demarcazione tra crediti inesistenti e non spettanti continua a far discutere.

Demarcazione tra crediti non spettanti e crediti non esistenti		
Articolo 13, comma 5, secondo periodo, D.Lgs. 471/1997	→	"Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972"

Relazione dell'ufficio del Massimario della Cassazione n. III/05/2015		
Crediti "inesistenti":	→	Quelli che "risultano tali sin dall'origine (perché il credito utilizzato non esiste materialmente o perché, pur esistente, è già stato utilizzato una volta)"; "che non sono esistenti dal punto di vista soggettivo (cioè dei quali è riconosciuta la spettanza a un soggetto diverso da quello che li utilizza in indebita compensazione)"; ovvero "sottoposti a condizione sospensiva"
Crediti "non spettanti"	→	Quelli utilizzati oltre il limite normativo; ovvero in compensazione in violazione del divieto di compensazione per ruoli non pagati <sup>7</sup>

<sup>6</sup> Cassazione n. 24166/2011.

<sup>7</sup> In senso conforme Cassazione n. 36393/2015.

Il Legislatore, pertanto, fornisce la definizione di credito inesistente – ove sono presenti i requisiti sostanziali e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante la liquidazione della dichiarazione ovvero mediante il mero controllo formale della stessa – e uno specifico regime sanzionatorio ma non fornisce la definizione di credito non spettante (che quindi, giocoforza non può che derivare *a contrariis*), pur prevedendo una diversa sanzione.

In questa sede va richiamato il costante orientamento della Cassazione<sup>8</sup>, secondo cui la “*proroga*” è applicabile sia ai casi in cui il credito sia originariamente inesistente sia nell’ipotesi in cui si controverte sulla regolarità della compensazione di un credito esistente. Infatti, il termine di 8 anni per il recupero dei crediti d’imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l’*“inesistenza”* del credito a categoria distinta dalla “*non spettanza*” dello stesso, ma mira a garantire un margine di tempo adeguato, per il compimento delle verifiche riguardanti l’investimento che ha generato il credito d’imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni.

Tuttavia, proprio in questi giorni, va registrato un deciso cambio di passo da parte della stessa Cassazione che, con la sentenza n. 34445/2021, ha affermato che il termine lungo presuppone l’utilizzo non già di un mero credito “*non spettante*”, bensì di un credito “*inesistente*”, per tale ultimo dovendo intendersi il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, “*reale*”) e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-*bis* e 36-*ter*, D.P.R. 600/1973 e all’articolo 54-*bis*, D.P.R. 633/1972. Per la Corte, il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi “*inesistente*” quando ne manca il presupposto costitutivo “*(ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell’anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal D.P.R. 605/1973, su cui detti controlli anche si fondano. Non è affatto casuale, del resto, che il raddoppio dei termini di decadenza in discorso sia collegato alla non immediata riscontrabilità da parte del fisco, mediante i suddetti controlli, del carattere indebito della compensazione, la maggior durata giustificandosi, all’evidenza, solo per i casi in cui sia necessaria una più complessa attività istruttoria*”.

Per gli Ermellini, l’affermazione secondo cui sarebbe priva di senso logico-giuridico la distinzione tra “*credito inesistente*” e “*credito non spettante*” – come sostenuto in precedenti pronunce – va superata anche per effetto della novella normativa – nuovo articolo 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. 471/1997, come introdotto dal D.Lgs. 158/2015 “*non solo perché quest’ultima è direttamente applicabile alla fattispecie, ratione temporis, ma anche perché nella stessa definizione positiva di “credito inesistente” può rinvenirsi la conferma della dignità della distinzione delle 2 categorie in discorso, già sulla base dell’originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d’imposta indebitamente utilizzati dal contribuente, mediante l’emissione dell’atto di recupero di cui alla L. 311/2004, articolo 1, comma 421*”.

Infatti, è già assai significativo che tale ultima disposizione si riferisca in linea generale alla “*riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi*

<sup>8</sup> A queste conclusioni – interpretando il dettato normativo di riferimento - è giunta la Cassazione nell’ordinanza n. 355/2021. La Corte, richiamando un proprio precedente - ordinanza n. 19237/2017 - ha ribadito che l’*“articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla L. 2/2009, nel fissare il termine di 8 anni per il recupero dei crediti d’imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l’“inesistenza” del credito a categoria distinta dalla “non spettanza” dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l’investimento che ha generato il credito d’imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal D.P.R. 600/1973, articolo 43, per il comune avviso di accertamento*”. E in senso conforme segnaliamo Cassazione n. 24093/2020, che non ha tenuto in considerazione le doglianze del contribuente, che si soffermava sulla differenza tra crediti inesistenti e “*crediti utilizzati in compensazione ... meramente illegittimi*”. Infatti, la Corte afferma che “*... l’articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008 ... nel fissare il termine di 8 anni per il recupero dei crediti d’imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l’“inesistenza” del credito a categoria distinta dalla “non spettanza” dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico - giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l’investimento che ha generato il credito d’imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in 8 anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dal D.P.R. 600/1973, articolo 43, per il comune avviso di accertamento*”.

del D.Lgs. 241/1997, articolo 17” mentre l’articolo 27, comma 16, D.L. 185/2008, convertito in L. 2/2009, che estende il termine di decadenza all’ottennio dal relativo utilizzo, concerne invece la sola: *“riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi del D.Lgs. 241/1997, articolo 17”, ossia – “già intuitivamente, sul piano semantico, prim’ancora che giuridico – a una fattispecie necessariamente più ristretta rispetto a quella generale, evidentemente ritenuta più grave”.*

## Brevi conclusioni

La III sezione penale della Corte di Cassazione – che con la sentenza n. 40324/2021 per la prima volta esamina il tema della eventuale responsabilità dei componenti del collegio sindacale per il reato di indebita compensazione di cui all’articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000, con riferimento all’ipotesi di utilizzo di crediti inesistenti<sup>9</sup> - pur constatando che tale reato non possa essere normativamente realizzato dal sindaco, ritiene comunque che lo stesso possa concorrere nel reato, ai sensi dell’articolo 110, c.p., potendo il parere favorevole all’acquisto di un credito fiscale inesistente, nella consapevolezza della sua inesistenza, porre in essere una condotta causalmente rilevante, quanto meno in termini agevolativi, e di rafforzamento del proposito criminoso.

Come è noto, il concorso di persone si sostanzia in qualunque forma di partecipazione all’altrui condotta criminosa, attraverso un contributo apprezzabile alla commissione del reato, in tutte o anche solo in alcune delle fasi ideative, organizzative o esecutive. La G. di F., nella circolare n. 1/2018, legge la giurisprudenza che si è formata, rilevando che la struttura della fattispecie di concorso di persone postula la sussistenza congiunta dei seguenti requisiti *“pluralità di concorrenti; realizzazione di un fatto reato; apporto di un contributo materiale o morale (psicologico) apprezzabile da parte di ciascun concorrente, idoneo per la realizzazione, con giudizio di prognosi postuma, anche di una soltanto delle fasi dell’attività criminosa; connessione causale tra gli atti del concorso e l’evento; sussistenza dell’elemento soggettivo, ossia la coscienza e la volontà di realizzare l’evento di cooperare nell’illecito”*<sup>10</sup>. Se sotto il profilo oggettivo, è necessario sussista un nesso causale tra gli atti dei singoli concorrenti e l’evento, sul piano soggettivo, invece, è richiesta la consapevolezza di ciascuno in ordine al collegamento finalistico esistente tra i contributi apportati dai singoli.

Particolare attenzione viene dedicata dalle Fiamme Gialle al c.d. concorso morale, ipotizzabile allorché chi vi è obbligato abbia omesso di presentare la dichiarazione perché istigato o rafforzato nelle sue intenzioni, ovvero abbia agito in attuazione di un accordo intercorso con altri soggetti<sup>11</sup>. Oggetto dell’istigazione o dell’accordo deve essere la violazione dell’obbligo, in modo che l’omissione, una volta perfezionata dall’autore materiale, possa essere soggettivamente attribuibile all’azione di ciascuno dei correi che l’abbia prevista e voluta come conseguenza della propria azione istigatrice o di rafforzamento dell’altrui proposito o dell’accordo preso. Non integra concorso morale il non aver impedito la consumazione del reato.

Il concorso, quindi, deve avere a oggetto *“la specifica omissione, non le condotte che l’hanno preceduta, che rilevano solo in quanto da esse possa desumersi, oltre ogni ragionevole dubbio, la prova dell’accordo criminoso”.*

<sup>9</sup> Il delitto di indebita compensazione di cui all’articolo 10-*quater*, D.Lgs. 74/2000 si consuma al momento della presentazione dell’ultimo modello F24 relativo all’anno interessato, in quanto, con l’utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta del contribuente, senza che *“giochi”* il mancato aggiornamento del c.d. cassetto fiscale. Così si esprime la sezione penale della Cassazione, con la sentenza n. 23027/2020.

<sup>10</sup> La Cassazione con la sentenza n. 31/2000 (richiamata dalla pronuncia della n. 18745/2013), ha chiarito che il concorso di persone, sul piano soggettivo, non richiede un previo accordo, ritenendo sufficiente soltanto la coscienza unilaterale del contributo fornito all’altrui condotta. Tale consapevolezza *“può manifestarsi indifferentemente o come previo concerto o come intesa istantanea ovvero come semplice adesione all’opera di un altro che rimane ignaro”*. La mancanza del previo concerto non condiziona, dunque, la configurabilità del concorso di persone nel reato, essendo idonea l’intesa, anche spontanea, intervenuta nel corso dell’esecuzione del fatto criminoso.

<sup>11</sup> In merito, la Corte di Cassazione, con sentenza n. 43809/2015, ha analizzato i profili del concorso di persone nel delitto di omessa dichiarazione. Trattandosi di reato omissivo proprio, istantaneo e unisussistente, posto in essere da persona qualificata (*“intraneus”*), le condotte che precedono il momento di commissione del reato sono estranee alla fattispecie tipica e non hanno alcuna rilevanza, neppure ai fini di un eventuale tentativo (ex articolo 6, D.Lgs. 74/2000).

Si configura il concorso anomalo, ex articolo 116, c.p., laddove l'agente, pur non avendo in concreto previsto il fatto più grave, avrebbe potuto rappresentarselo come sviluppo logicamente prevedibile dell'azione convenuta, facendo uso della dovuta diligenza in relazione a tutte le circostanze del caso concreto.

E nel caso di specie, la consapevolezza dell'inesistenza del credito, individuata dagli Ermellini in una pluralità di elementi gravi, precisi e concordanti, ha determinato il concorso nel reato di indebita compensazione.

## **Riferimenti normativi**

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

articolo 17, D.Lgs. 241/1997

articolo 2394, 2394-bis e 2395 2403,2407 cod. civ.

circolare n. 1/2018 della G. di F.

## Dal 2022 eliminata l'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali o professioni

**T**ra le novità della ultima Legge di Bilancio (L. 234/2021) spicca sicuramente quella introdotta dall'articolo 1, comma 8, che espressamente dispone: "A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), di cui al D.Lgs. 446/1997, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo D.Lgs. 446/1997".

Tale norma è frutto dell'articolo 5 del DDL di delega al Governo per la Riforma del sistema fiscale (A.C. n. 3343), con la quale si delega il Governo, nell'ambito della revisione della tassazione personale sul reddito e dell'imposizione sul reddito d'impresa, a emanare uno o più Decreti Legislativi volti al graduale superamento dell'Irap, salvaguardando il finanziamento del fabbisogno sanitario. Il superamento graduale dell'Irap previsto dalla delega, come descritto nell'articolo 5, comma 3, deve essere attuato mediante meccanismi normativi che garantiscano in ogni caso il finanziamento del fabbisogno sanitario.

In sostanza, dunque, dal periodo di imposta 2022, l'Irap non è più dovuta da parte:

- delle persone fisiche esercenti attività commerciali;
- dalle persone fisiche esercenti arti e professioni;

come definiti dal Tuir.

La soluzione normativa appena esposta risolve - anche se con grandissimo ritardo - i problemi più complessi della soggettività passiva Irap delle persone fisiche.

### I precedenti giurisprudenziali

È nota a tutti la lunghissima storia giurisprudenziale della debenza Irap; *querelle* nata da una infelice formulazione della norma (l'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 446/1997), che dispone che "Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le Amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta".

È stata proprio l'individuazione del presupposto impositivo (individuato nell'"esercizio abituale di una attività autonomamente organizzata"), ad aver creato da subito dubbi interpretativi.

In dottrina si è sempre auspicata una modifica normativa che permettesse una più facile individuazione dei soggetti passivi, cosa che non è mai avvenuta.

Di conseguenza, ci si è dovuti rifare alla interpretazione giurisprudenziale, che però non poteva (e non poteva certo esserlo) risolutiva. Sia la giurisprudenza di legittimità sia quella di merito (tra tutte, la sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 9451/2016) definiscono come "autonomamente organizzata" un'attività:

- dove il responsabile dell'organizzazione non sia inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità e interesse;
- che impieghi beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile per lo svolgimento dell'attività in assenza di organizzazione;

- che si avvalga, in modo non occasionale, di lavoro altrui che superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria o meramente esecutive.

Il classico esempio di esclusione da Irap è quello di un professionista che:

- esercita la professione all'interno di strutture professionali organizzate e gestite da terzi e non possiede quindi una propria organizzazione;
- non si avvale di lavoro altrui, oppure impiega un unico dipendente o collaboratore con mansioni di segreteria o meramente esecutive;
- utilizza beni strumentali limitati (quali il telefono, l'autovettura, un *personal computer*).

Nella sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 9451/2016, si legge: *"Se fra "gli elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità necessarie", accanto ai beni strumentali vi sono i mezzi "personali" di cui egli può avvalersi per lo svolgimento dell'attività, perché questi davvero rechino a essa un apporto significativo occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il proprium della specifica (professionalità espressa nella) "attività diretta allo scambio di beni o di servizi", di cui fa discorso il D.Lgs. 946/1997, articolo 2, e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure "di confine" individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza di questa Corte. È infatti in tali casi che può parlarsi, per usare l'espressione del giudice delle leggi, di "valore aggiunto" o, per dirla con le pronunce della sezione tributaria del 2007, di "quel qualcosa in più". Diversa incidenza assume perciò l'avvalersi in nudo non occasionale di lavoro altrui quando questo si concretizza nell'espletamento di mansioni di segreteria o generiche o meramente esecutive, che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico. Lo stesso limite segnato in relazione ai beni strumentali "eccedenti, secondo l'id quod plerumque accidit, il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione" – non può che valere, armonicamente, per il fattore lavoro, la cui soglia normale si arresta all'impiego di un collaboratore".*

## Le esclusioni di legge

Nella versione precedente, l'articolo 3, D.Lgs. 446/1997 individuava i seguenti soggetti passivi:

*"Pertanto, sono soggetti all'imposta:*

*a) le società e gli enti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), Tuir, approvato con D.P.R. 917/1986;*

*b) le società in nome collettivo e in accomandita semplice e quelle a esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, Tuir, nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali di cui all'articolo 51, Tuir;*

*c) le persone fisiche, le società semplici e quelle a esse equiparate a norma dell'articolo 5, comma 3, Tuir esercenti arti e professioni di cui all'articolo 49, comma 1, Tuir".*

Come detto, la novità per il 2022 investe tutte le persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni. Ma per tanti di essi, a dire il vero, la soluzione era già stata indicata dalla giurisprudenza (è il caso dei professionisti senza dipendenti o con un dipendente con funzione di segreteria, come detto prima), nonché nella norma istitutiva dei regimi agevolati dei forfettari e minimi e quella relativa al regime agricolo (a cui dedicheremo una parentesi più avanti).

I cosiddetti soggetti minimi sono da sempre infatti esclusi da Irap, sulla base di quanto disposto dall'articolo 27, comma 3, ultima parte, D.L. 98/2011.

Per i contribuenti forfettari, invece, l'esclusione è solo apparente, posto che non è specificamente menzionata, in quanto in verità l'Irap è assorbita dall'imposta sostitutiva. Il secondo periodo del comma 64 dell'articolo 1, L. 190/2014 dispone infatti che *"Sul reddito imponibile*

si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al D.Lgs. 446/1997, pari al 15%". Dalla semplice lettura si capisce dunque come non vi sia, per i forfettari, una vera e propria esclusione (a differenza di quanto previsto per i c.d. "minimi", ma un assorbimento dell'Irap nell'imposta sostitutiva).

## Il campo di applicazione della norma

Ma torniamo alla norma in vigore dal 1° gennaio 2022. Dalla lettura, è indubbio che la disposizione della suddetta Legge di Bilancio accomuna professionisti e imprenditori individuali in una esclusione del tutto soggettiva, ossia a prescindere dalla esistenza della "autonoma organizzazione". In altre parole, per effetto della modifica normativa, anche un grosso studio professionale (individuale) con 10 dipendenti sarà escluso da imposizione, così come l'impresa familiare (che talune sentenze della Suprema Corte assoggettavano a Irap presumendone l'autonoma organizzazione).

In altre parole, la norma si riferisce alle figure che, pur esercitando l'attività in autonomia, non rientrano negli esoneri individuati dalla giurisprudenza; a fare altri esempi, è il caso di soggetti che fino al 2021 vi rientravano "a causa" del numero o delle mansioni rivestite dai dipendenti e collaboratori, o per altre caratteristiche organizzative.

Giusto per avere un'idea della portata della norma, secondo la Relazione tecnica del Governo, i contribuenti esonerati dal pagamento dell'Irap nel 2022 saranno 835.000 su una platea di 2.030.000 soggetti, pari al 41,13% del totale.

Questo, se da un lato comporterà una perdita di gettito a decorrere dal 2023, stimata in circa 1.270.000.000 di euro, sarà parzialmente bilanciata dal beneficio (per le casse erariali, ovviamente) derivante dalla mancata deduzione dall'Irpef del 10% dell'Irap versata dal 2023. È appena il caso di sottolineare come tale deduzione continuerà a esserci, per le rate (derivanti ad esempio da avvisi bonari) dell'Irap degli anni precedenti il 2022, già in corso di pagamento o che dovranno essere pagate.

Nulla cambia, come detto, per il 2021, per cui i soggetti esclusi dalla neonata norma dovranno (a giugno o luglio 2022) versare il saldo 2021, ma non dovranno versare l'acconto 2022 per il periodo successivo. Resta fermo che tali soggetti dovranno ancora presentare la dichiarazione Irap 2022 (anno 2021) entro il 30 novembre 2022.

## La situazione degli studi associati

Così delineata la nuova norma, non ci può essere dubbio che gli studi associati rimangano soggetti al tributo, e ciò anche nel caso di associazioni professionali.

Per essi, dunque, continuano a valere le sentenze della Corte di Cassazione a Sezioni Unite (n. 7291/2016 e n. 7371/2016), che hanno affermato che tali soggetti sono sempre sottoposti al tributo, indipendentemente dalla struttura organizzativa della quale si avvalgono per l'esercizio dell'attività.

Secondo la norma, d'altronde, (articolo 2, comma 1, secondo periodo, D.Lgs. 446/1997) l'attività esercitata dalle società e dagli enti costituisce in ogni caso presupposto d'imposta, a prescindere dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Lo stesso discorso valga sia per le società semplici esercenti arti e professioni e quelle a esse equiparate (anche qui l'articolo 3, comma 1, lettera c, D.Lgs. 446/1997 è chiarissimo) e per le associazioni professionali e gli studi associati: rimangono assoggettati a Irap.

Purtuttavia, l'ordinanza della Cassazione n. 39578/2021 ha di fatto affermato che la mera esistenza dello studio associato non fa scattare automaticamente la debenza dell'Irap, se e in quanto i singoli professionisti hanno esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale.



## Situazioni sperequate a confronto

Delineata così la situazione degli studi associati, la conclusione è abbastanza semplice: nella realtà, coesisteranno piccoli studi associati o società di persone, la cui attività è basata esclusivamente o quasi sul lavoro dei soci/associati, che dovranno continuare a versare il tributo, a differenza di imprese individuali o studi professionali non collettivi, che si sono strutturati con decine di dipendenti, che ne sono esonerati in base alla succitata norma.

Spostando solo per un attimo l'analisi ad aspetti microeconomici, non si può non notare come l'impianto normativo della Legge di Bilancio 2022 è decisamente orientato alla disaggregazione.

Ma a prescindere da una obiezione di natura politico-economica, la situazione degli studi associati si ritiene illegittima dal punto di vista tecnico-giurico.

Sotto quest'ultimo profilo appare evidente, infatti, che la norma crei una ingiustificata disparità di trattamento tra le attività professionali svolte singolarmente e quelle strutturate in forma associata. Poiché la *ratio* dell'Irap consiste nel sottoporre a imposizione le attività autonomamente organizzate e se la norma esclude dal novero delle attività soggette a imposta quelle professionali svolte in forma individuale non è spiegabile la differenza che può esserci tra uno studio professionale in cui operi un solo professionista e uno in cui lo stesso abbia deciso di unire le forze con un collega. È il caso, ad esempio, di 2 professionisti che, essendo agli inizi della loro carriera professionale, abbiano la necessità di attutire i costi strutturali e quindi decidano di aprire uno studio comune in forma associata, senza nemmeno l'ausilio di un impiegato. In questo caso, per ciò stesso che siano in forma associata, sono infatti soggetti all'Irap. Qualora invece decidessero di iniziare l'attività ciascuno per fatti propri, e addirittura con un proprio impiegato sarebbero esenti da imposta. In sostanza, la stessa attività in forma individuale è esente da imposta mentre in forma associata è considerata "tassabile"; ciò, si ripete, anche se nella forma associata non ci fossero dipendenti, mentre in quella singola ce ne fossero. Si ritiene dunque doverosa una interpretazione (ma, allo stato delle cose potrebbe essere solo normativa) che estenda l'esenzione anche alle associazioni professionali; nel verosimile silenzio del Legislatore - ammesso che non voglia smentirci "domani" con una nuova norma - e in previsione di un certo recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria verso gli studi associati che non vogliono assoggettarsi all'Irap, potrebbe essere opportuno sollecitare in sede di giudizio davanti a una Commissione di merito, una pronuncia della Corte Costituzionale.

## La situazione Irap per le imprese familiari

Tra i contribuenti che si avvantaggiano della nuova esclusione troviamo quelle situazioni di confine su cui più spesso gravava l'incertezza sulla soggettività passiva. È il caso delle imprese familiari. Fino al 2021, sulla debenza dell'Irap da parte dei soggetti in esame, la giurisprudenza di legittimità non ha espresso un orientamento univoco. In linea di principio, è valso quanto affermato dalla sentenza della Cassazione SS.UU. n. 9451/2016, ovvero che l'impresa familiare dovrebbe essere soggetta a Irap soltanto se si avvale di un'autonoma organizzazione, variabile, come detto, da verificare secondo le consuete modalità. Conformemente a questo indirizzo, anche l'ordinanza n. 17429/2016 della Cassazione, secondo la quale, in capo alle imprese familiari, il presupposto impositivo Irap deve essere accertato verificando la natura dell'attività svolta dai collaboratori.

Tale filone si è poi arricchito con altre pronunce di segno contrario (si veda Cassazione, ordinanze n. 12616/2016 e n. 15217/2019) che però peccano laddove danno per scontato che la collaborazione dei partecipanti sia in grado di produrre valore aggiunto ulteriore rispetto a quello ottenibile con il solo apporto del titolare.

Nonostante tale indirizzo decisamente infondato, a seguito della modifica normativa di cui ci occupiamo, perfino la stessa Agenzia delle entrate - in sede di Telefisco 2022 - ha ammesso che tra i soggetti esclusi da Irap vanno annoverate anche le imprese familiari, le quali possono quindi avvantaggiarsi dall'esonero dall'imposta a partire dall'anno in corso.

Se, da un lato, infatti, è vero che l'impresa familiare rappresentava una fattispecie *borderline* nel regime precedente su cui spesso gravava l'incertezza della soggettività passiva Irap, dall'altro rientra senz'altro nell'ambito delle imprese individuali e non ha natura collettiva/associativa in quanto "è imprenditore unicamente il titolare che esercita l'attività e assume diritti e obbligazioni oltre alla piena responsabilità verso i terzi"; in questo senso, la risoluzione n. 176/E/2008.

Altra tesi infondata potrebbe affermare che il trattamento dei redditi delle imprese familiari è collocato nell'ambito dell'articolo 5, comma 4, Tuir (rubricato "redditi prodotti in forma associata"), ma ciò non ha rilevanza, nel senso che anche se nel caso di impresa familiare si tratta di reddito prodotto in forma associata, è altrettanto vero che ciò significa che si applica a tali redditi il principio di trasparenza, in forza del quale, come è noto, il reddito prodotto è imputato a ciascun avente diritto indipendentemente dall'effettiva percezione. Inoltre, come ribadito dalla stessa Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 233/E/2008 e con la risposta a interpello n. 195/E/2021, l'unico soggetto in un'impresa familiare avente la qualifica di imprenditore ex articolo 230-bis, cod. civ. è il titolare dell'impresa stessa.

Ne consegue che l'esonero dall'Irap deve ritenersi assolutamente operante a partire dal 1° gennaio 2022 per l'impresa familiare, e ciò anche nel caso in cui nella stessa fossero coinvolti più soggetti.

Un ulteriore aspetto riguarda poi le aziende coniugali, ossia quelle aziende in cui l'imprenditore non si serve delle prestazioni lavorative dei suoi familiari (impresa familiare), ma del suo coniuge. In quest'ultimo caso, la gestione dell'impresa è unicamente in capo a entrambi i coniugi.

In base a quanto detto e descritto, ci sentiamo di affermare che, dal 2022, le aziende coniugali continuano a scontare l'Irap solo nell'ipotesi in cui siano equiparate alle società di fatto, ovvero sia quando l'azienda coniugale viene costituita dopo il matrimonio e viene gestita da entrambi i coniugi. Nelle istruzioni alla dichiarazione Irap si legge, infatti, che le aziende coniugali sono tenute alla compilazione del quadro IP (riservato alle società di persone e ai soggetti a esse assimilati, quali le società di fatto) "se l'attività è esercitata in società fra i coniugi (coniugi cointestatari della licenza ovvero coniugi entrambi imprenditori)".

Nel caso in cui invece l'azienda sia stata costituita dopo il matrimonio, ma venga gestita da uno solo dei coniugi, oppure sia appartenuta prima del matrimonio a un solo coniuge e successivamente venga gestita da entrambi i coniugi, essa è assimilata a un'impresa individuale e, come tale, dal 2022 è da considerare esclusa da Irap.

## La situazione per gli agricoltori

Come detto prima, l'introduzione della norma dal 2022 non tocca la situazione del settore agricolo. Ricordiamo che, ai sensi dell'articolo 32, Tuir, sono considerate attività agricole:

- le attività dirette alla coltivazione del terreno e alla silvicoltura;
- l'allevamento di animali con mangimi ottenibili per almeno 1/4 dal terreno e le attività dirette alla produzione di vegetali tramite l'utilizzo di strutture fisse o mobili, anche provvisorie, se la superficie adibita alla produzione non eccede il doppio di quella del terreno su cui la produzione insiste;
- le attività di cui al terzo comma dell'articolo 2135, cod. civ., dirette alla manipolazione, conservazione, trasformazione, commercializzazione e valorizzazione, ancorché non svolte sul terreno, di prodotti ottenuti prevalentemente dalla coltivazione del fondo o del bosco o dall'al-

levamento di animali, con riferimento ai beni individuati, ogni 2 anni con decreto del Mef su proposta del Mipaaf.

La cosiddetta Legge di Stabilità 2016 (ossia la L. 208/2015) ha previsto che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 non sono soggetti passivi Irap:

- coloro che esercitano un'attività agricola ai sensi dell'articolo 32, Tuir;
- le cooperative e consorzi che forniscono in via principale servizi nel settore selvicolturale di cui all'articolo 8, D.Lgs. 227/2001;
- le cooperative agricole e della piccola pesca e loro consorzi di cui all'articolo 10, D.P.R. 601/1973.

In altre parole, l'esclusione dall'Irap riguarda le attività per le quali in precedenza si applicava l'aliquota ridotta dell'1,9%, ai sensi dell'abrogato comma 1 dell'articolo 45, D.Lgs. 446/1997, istitutivo dell'imposta.

Continuano a essere soggetti passivi con l'aliquota ordinaria (come ha chiarito a suo tempo l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 93/E/2017):

- le attività di agriturismo;
- l'attività di allevamento di animali con terreno insufficiente a produrre almeno 1/4 dei mangimi necessari;
- le altre attività connesse rientranti nell'articolo 56-*bis*, Tuir.

## L'esclusione da Irap e i contenziosi in corso

Quale la sorte dei contenziosi in corso? Sono da ritenersi estinti per "cessazione della materia del contendere"? La risposta è ovviamente negativa, posto che la norma espressamente dispone una decorrenza (l'anno 2022) per l'esclusione, e non può in nessun caso avere valenza interpretativa. Tuttavia, a parere di chi scrive, tale colpo di spugna legislativo potrà avere il proprio peso nei ricorsi pendenti, a condizione ovviamente che riguardino imprese individuali o professionisti.

Al riguardo, un prezioso precedente è costituito dalla norma che ha escluso dall'imposta i forfettari e i minimi. Nel caso in cui un contribuente, pur avendo i requisiti per rientrare nel regime agevolato, non l'avesse fatto (per motivi ovviamente di convenienza fiscale), e quindi avesse scelto il regime "ordinario", avrebbe e ha potuto contestare comunque la debenza dell'Irap, posto che non sarebbe stato equo essere assoggettato a tale imposizione solo per una scelta che, come detto, era stata sicuramente frutto di "tax planning" (detrazioni di imposta, deduzioni dal reddito).

In merito a tale aspetto, una ulteriore postilla va fatta per le imprese familiari.

Anche in questo caso, ovviamente, possiamo affermare che, poiché la modifica normativa non ha efficacia retroattiva, non si determina l'estinzione dei contenziosi in corso, anche se l'intervento del Legislatore potrebbe comunque rappresentare un elemento di valutazione da sottoporre al giudice di merito.

Detto questo in tema di imposta, si impone una riflessione in tema di sanzioni. I comportamenti pregressi e quelli futuri (le omesse/infedeli dichiarazioni Irap precedenti e quella 2022), qualora oggetto di verosimile contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, saranno certamente difendibili in sede contenziosa, e non solo alla luce del quadro giurisprudenziale delineato. Anche in caso di esito negativo del giudizio, è da escludere l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie, e non tanto per la eventuale applicazione della esimente della obiettiva incertezza normativa (come previsto dagli articoli 8, D.Lgs. 546/1992, 6, D.Lgs. 472/1997 e 10, comma 3, L. 212/2000), quanto perché con l'eliminazione dell'Irap in commento, si rientrerebbe pienamente nella applicazione del c.d. principio del *favor rei*, di cui all'articolo 3, D.Lgs. 472/1997.

L'articolo, che si ritiene utile riportare integralmente nella parte che ci interessa (ossia il comma 2), recita: "Salvo diversa previsione di legge, nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto

che, secondo una legge posteriore, non costituisce violazione punibile. Se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue, ma non è ammessa ripetizione di quanto pagato”.

Si tratta dunque del principio in base al quale, se la legge in vigore al momento della violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni diverse (o prevedono che la fattispecie non sia più punibile), si applica la norma più favorevole, con l'unica eccezione costituita – giustamente – dal provvedimento di irrogazione divenuto definitivo.

In tal senso si è espressa anche la circolare n. 180/1998, emanata a seguito della riforma delle sanzioni tributarie che ha portato alla introduzione del D.Lgs. 471/1997 e 472/1997.

In questo binario si colloca la giurisprudenza di legittimità più recente, della quale citiamo la sentenza n. 14964/2018, con la quale la Corte ha confermato che - in caso di modifica legislativa di una norma impositiva che ha valore solo per il futuro - ove i presupposti della stessa siano profondamente modificati, una violazione commessa nella vigenza della sua precedente formulazione comporta sì la debenza del tributo, ma non delle sanzioni, in applicazione del principio del *favor rei*.

Il principio, assai chiaro visto quanto predetto, è che non può esistere una sanzione per un adempimento abrogato, ancorché esso sia stato commesso in vigenza della precedente sanzione.

D'altronde, la mera presenza nell'ordinamento della norma sanzionatoria, che non può che essere frutto di refusi, che colpisce l'adempimento eliminato, non può significare la sopravvivenza di esse (sanzioni) alla norma ormai abrogata, posto che una cosa è la decorrenza della norma (abrogatrice), e altra è il *favor rei*. Non ci può essere dubbio, infatti, che nessuna sanzione potrà essere comminata dall'Agenzia delle entrate in caso di omessa dichiarazione Irap. Ovviamente, si ripete, questa situazione deve ritenersi riferita non solo alle dichiarazioni già presentate, ma anche a quelle ancora da presentare, entro il prossimo 30 novembre.

## **Riferimenti normativi**

articolo 5, DDL di delega al Governo per la Riforma del sistema fiscale  
articolo 2 e 3, D.Lgs. 446/1997

## Scadenze del mese di aprile

---

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° aprile 2022 al 30 aprile 2022, 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.

### giovedì 7 aprile

#### **Opzione cessione credito/sconto in fattura** >

Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate della comunicazione per la cessione del credito in fattura relativo alle spese sostenute nel 2021, e relativo alle rate di detrazione non fruite, per gli interventi agevolabili per i quali è ammessa l'opzione per la cessione del credito/sconto in fattura.

### venerdì 15 aprile

#### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

#### **Fatturazione differita**

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

#### **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

### lunedì 18 aprile

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di marzo, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento saldo Iva annuale**

Entro oggi i contribuenti che hanno rateizzato il debito d'imposta relativo all'anno 2021, risultante dalla dichiarazione annuale, devono versare la seconda 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 febbraio utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6003. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

## **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.

## **giovedì 21 aprile**

### **Dichiarazione periodica Conai**

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

## **lunedì 25 aprile**

### **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 precedente 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

