



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Proroga scadenza versamenti al 15 settembre
- Il modello 730 e la mancata percezione dei canoni di locazione
- Gli aiuti di Stato nel bilancio, nel Rna e in dichiarazione dei redditi – prima parte
- Le sospensioni feriali 2021
- Antiriciclaggio: partiti i controlli negli studi professionali

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



9

Il Giudice ha sentenziato



11

.....	11
In breve.....	13
Proroga scadenza versamenti al 15 settembre.....	13
Il modello 730 e la mancata percezione dei canoni di locazione.....	15
L'Approfondimento – 1.....	17
Gli aiuti di Stato nel bilancio, nel Rna e in dichiarazione dei redditi – prima parte.....	17
L'Approfondimento – 2.....	27
Le sospensioni feriali 2021.....	27
L'Approfondimento – 3.....	35
Antiriciclaggio: partiti i controlli negli studi professionali.....	35

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Moro Nicola
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.IT

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



Tipologie di contributo a fondo perduto dopo il Sostegni-bis

IL SOLE 24 ORE
12.07.2021

Per effetto del Decreto Sostegni-bis, si ricorda che le tipologie di contributo a fondo perduto sono:

- Fondo perduto automatico: i destinatari del contributo erogato in seguito al Decreto Sostegni stanno ricevendo dal 22.06.21 il contributo a fondo perduto automatico;
- Fondo perduto alternativo: per richiederlo occorre aver subito un calo di almeno il 30% del fatturato nel periodo 1.04.2020-31.03.2021 rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente e può essere richiesto dal 5.07.2021. La quota è calcolata sul calo mensile, ma con percentuali maggiori per chi non ha percepito l'aiuto del Decreto Sostegni-1.
- Fondo perduto a conguaglio: per questo tipo di contributo occorre attendere un decreto Mef (soggetto all'ok dell'UE) e verrà erogato se si è verificato un peggioramento del risultato economico d'esercizio nel periodo d'imposta 2020, rispetto a quello 2019. Tuttavia, entro il 10.09.2021 deve essere presentata la dichiarazione dei redditi.

Dichiarazione integrativa ultrannuale

IL SOLE 24 ORE
12.07.2021

Nel frontespizio del modello Redditi 2021 è presente un nuovo campo che permette all'Agenzia delle Entrate di gestire i crediti derivanti dalle dichiarazioni integrative a favore presentate oltre il termine prescritto per la dichiarazione successiva, per poter così correggere errori contabili sulla competenza. Occorre distinguere tra errore contabile ed errore fiscale.

Visto di conformità da valutare con correzione degli errori

IL SOLE 24 ORE
12.07.2021

L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco 2020 ha ribadito che si deve inserire nella dichiarazione del periodo d'imposta in cui è stata presentata l'integrativa ultrannuale il credito pregresso, per poter ottenere la rigenerazione.

Dichiarazione Iva specifiche per l'e-commerce	IL SOLE 24 ORE 12.07.2021	Per poter dichiarare e versare l'imposta sulle transazioni e-commerce, sono state previste dichiarazioni Iva distinte da quelle nazionali.
Proroga dei versamenti e criticità Isa	IL SOLE 24 ORE 13.07.2021	Dopo le modifiche apportate al Decreto Sostegni-bis, sono emerse criticità per i contribuenti soggetti agli Isa, tanto che il Decreto infatti è ritornato in commissione alla Camera per alcune correzioni formali chieste dalla Ragioneria dello Stato.
Cessione del superbonus da impresa a banca ai fini Iva	IL SOLE 24 ORE 13.07.2021	Se l'impresa cede ad una banca o finanziaria il credito relativo al superbonus, tale importo non deve essere fatturato, in quanto escluso oggettivamente secondo le disposizioni dell'art. 2, c. 3, lett. a) Dpr n. 633/1972, quale cessione di crediti in denaro.
Requisiti per superbonus	IL SOLE 24 ORE 13.07.2021	L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in presenza di lavori di efficientamento trainanti eseguiti sulle parti comuni e trainati sulle singole unità abitative, per valutare il salto di classe energetica, occorre considerare sia l'intervento eseguito sulla parte condominiale sia quelli effettuati sulle singole unità abitative.
Lotta a capitali sommersi	IL SOLE 24 ORE 13.07.2021	L'Agenzia delle Entrate, al fine di contrastare l'attività di riciclaggio e di "nero" estero, utilizzerà la cosiddetta "lista Dubai", fornita dal governo tedesco.
Regime Oss imprese extracomunitarie	ITALIA OGGI 12.07.2021	Se l'impresa extracomunitaria, oltre a prestazioni di servizi, effettua nell'Ue anche vendite di beni B2C, se intende avvalersi del regime speciale per questa tipologia di vendite, deve registrarsi anche al regime Oss-Ue.
Trasferimento alla società delle eccedenze di ritenute non fruite	ITALIA OGGI 12.07.2021	È possibile compensare le ritenute d'acconto imputate ai singoli soci o associati per scomputare la relativa Irpef e restituire la parte in eccedenza alla società o associazione. Il meccanismo rimane però arginato al solo comparto dei soggetti Irpef.

Iva sull'e-commerce	IL SOLE 24 ORE 14.07.21	Il D.M. Economia 12.07.2021, n. 34847 ha precisato che, in tema di versamento dell'imposta per gli operatori Oss e loss, è possibile versare l'imposta con addebito sul proprio conto aperto presso un intermediario della riscossione convenzionato con le Entrate o tramite bonifico da accreditare su un'apposita contabilità speciale aperta presso la tesoreria statale. Non è quindi possibile ricorrere alla compensazione.
Proroga versamenti e ricalcolo delle rate	IL SOLE 24 ORE 14.07.21	La legge di conversione del Decreto Sostegni-bis prevede che le imposte, in scadenza dal 30.06.2021 al 31.08.2021, debbano essere versate entro il 15.09.2021, senza interessi e senza l'applicazione dello 0,40%, per i contribuenti soggetti agli ISA.
Conversione del Decreto Sostegni-bis	IL SOLE 24 ORE 15.07.21	<p>Il testo di conversione in legge del Decreto Sostegni-bis, è stato approvato alla Camera. In attesa della ratifica del Senato, si segnalano le seguenti novità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la reintroduzione degli incentivi per l'acquisto di auto fino al 31.12.2021; • un nuovo contributo rivolto alle imprese della ristorazione collettiva; • possibilità per le partite Iva soggette agli Isa, di versare le imposte dirette, addizionali, Irap e Iva al 15.09.2021, senza applicazione della maggiorazione dello 0,40%; • le rate sospese nel 2020 della rottamazione ter possono essere saldate in 4 rate (da luglio a ottobre). Le rate in scadenza nel 2021 devono essere saldate in un'unica soluzione entro il 30.11.2021; • il rifinanziamento della Nuova Sabatini.
Compilazione assistita della dichiarazione di successione	IL SOLE 24 ORE 15.07.21	Al fine di agevolare i contribuenti, dal 13.07.21 è attivo il servizio "Successione web" sul sito dell'Agenzia delle Entrate. Sarà possibile anche caricare direttamente le informazioni degli immobili già registrate nel Catasto.

<p>Certificato di attribuzione codice fiscale e partita Iva</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 15.07.21 ITALIA OGGI 15.07.21</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha introdotto nuove modalità per consegnare il certificato di attribuzione del codice fiscale e di quello per il rilascio della partita Iva.</p>
<p>Assicurazione per turisti stranieri</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 15.07.21</p>	<p>L'art. 43-ter del Decreto Sostegni-bis consente ai turisti stranieri non residenti che soggiornano nelle strutture turistiche, di stipulare con le Regioni una polizza assicurativa relativa all'assistenza sanitaria, in caso di contagio da Covid-19 durante la loro permanenza nel territorio regionale.</p>
<p>Compensazione rapida per credito d'imposta beni strumentali</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 16.07.21</p>	<p>L'art. 20 del Decreto Sostegni-bis (D.L. 73/2021) prevede una modalità più rapida per compensare il credito d'imposta sugli investimenti in beni strumentali materiali diversi da quelli "Industria 4.0". Nello specifico, è possibile usare in un'unica soluzione il credito anche per le imprese con ricavi superiori a 5 milioni. Rimangono invece confermate le tre rate per gli investimenti in beni immateriali.</p>
<p>Importazioni e acquisti di istituzioni UE esenti Iva</p>	<p>ITALIA OGGI 16.07.21</p>	<p>La Direttiva del Consiglio 13.07.2021 n. 2021/1159, in G.U.U.E. 15.07.2021 ha previsto che non si applica l'Iva sulle importazioni e gli acquisti di beni e servizi effettuati dalle istituzioni dell'Ue volte al contrasto della pandemia.</p>
<p>Bonus affitti e sblocco degli sfratti</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 19.07.21</p>	<p>Il credito d'imposta per le locazioni dovrebbe essere modificato con la legge di conversione del Decreto Sostegni-bis. Il credito dovrebbe essere esteso anche alle imprese che svolgono attività di commercio al dettaglio e che nel 2019 hanno realizzato ricavi superiori ai 15 milioni di euro. Il credito pari al 40% spetta per i canoni pagati da gennaio a maggio 2021, a condizione che l'impresa abbia subito un calo di almeno il 30% del fatturato medio mensile dal 1.04.2020 al 31.03.2021, rispetto all'anno precedente. Per le attività iniziate nel 2019, il credito d'imposta sarà ridotto al 20%.</p>

Credito d'imposta
dimore storiche

IL SOLE 24 ORE
19.07.21

Ai privati che realizzano interventi di manutenzione, protezioni o restauro su immobili di interesse storicoartistico, a condizione che non siano destinati all'esercizio dell'attività d'impresa, spetta un bonus pari al 50% delle spese rimaste a carico del committente, fino ad un massimo di 100.000 euro.

L'Agenzia interpreta



<p>Contributo a fondo perduto per locatori che riducono l'affitto</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 180139/2021 DEL 06.07.21</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha fornito le istruzioni necessarie alla predisposizione del modello da parte dei locatori che hanno concesso, o hanno intenzione di concedere, una riduzione del canone d'affitto.</p>
<p>Codice tributo per rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni</p>	<p>RISOLUZIONE N. 46/E/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo al fine dell'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del credito d'imposta in favore delle società per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni (art. 26, c. 8, D.L. 34/2020).</p>
<p>Fatturato per contributo Covid</p>	<p>INTERPELLO N. 472 DEL 12/07/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che ai fini del calcolo del contributo a fondo perduto, una società immobiliare che ha venduto dei terreni agricoli che concedeva in affitto, emettendo fatture elettroniche fuori campo Iva, deve considerare questi importi nel determinare l'ammontare del fatturato.</p>
<p>Somme residue al sostituto d'imposta</p>	<p>CIRCOLARE N. 8 DEL 14/07/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito le nuove modalità con cui devono essere restituire le somme assoggettate a tassazione in anni precedenti, rese al sostituto d'imposta al netto delle ritenute subite all'epoca.</p>
<p>Case antisismiche e presentazione dell'asseverazione</p>	<p>INTERPELLO N. 481 DEL 15/07/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che per poter accedere al sismabonus acquisti, occorre che l'asseverazione sia presentata entro la data di stipula del rogito dell'immobile e consegnata poi all'acquirente.</p>
<p>Sismabonus acquisti con delocalizzazione nello stesso Comune</p>	<p>INTERPELLO N. 478 DEL 15/07/2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che è ammesso il sismabonus se si demolisce completamente l'edificio esistente e si ricostruisce con delocalizzazione del volume su un terreno situato nello stesso Comune, a condizione</p>

		che ci sia qualche centinaio di metri di distanza dall'edificio demolito.
Superbonus spese per lo studio di fattibilità	INTERPELLO N. 480 DEL 15/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, considerando che lo studio di fattibilità rientra tra le spese professionali richieste, è possibile ammettere questa spesa alla detrazione maggiorata del 110% con la modalità dello sconto in fattura.
Prestazioni sociosanitarie	INTERPELLO N. 475 DEL 15/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non è prevista l'esenzione Iva per le prestazioni sociosanitarie per la fondazione Onlus che assume la qualifica di impresa sociale.
Servizi di consulenza pagati in azioni societarie	INTERPELLO N. 479 DEL 15/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel caso in cui la consulenza venga remunerata con azioni della società quotata, occorre valorizzare l'operazione in base al valore normale dello strumento finanziario, sia ai fini Iva sia ai fini delle dirette.
Definiti i criteri per credito d'imposta sanificazione DPI	PROVVEDIMENTO N. 191910 DEL 15/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha stabilito i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto dei dispositivi di protezione (art. 32 D.L. 73/2021).

Il Giudice ha sentenziato



Rottamazione dello studio non libera gli associati	CORTE DI CASSAZIONE N. 19781/2021	La Cassazione ha precisato che non cade l'accertamento Irpef emesso dal Fisco a carico del singolo professionista associato, se lo studio associato rottama la cartella.
Benefici aree edificabili	CORTE DI CASSAZIONE N. 15314/2021	La Cassazione ha affermato che i benefici fiscali previsti per i terreni edificabili si applicano a tutti i contitolari, a prescindere dal fatto che essi svolgano o meno l'attività agricola.
Assenza del rendiconto nelle società di persone	CORTE DI CASSAZIONE N. 11223/2021	La Cassazione ha affermato che il socio non può percepire gli utili se l'amministratore della società di persone omette di presentare il rendiconto.
Riqualficazione di una pluralità di atti nella cessione d'azienda	CORTE DI CASSAZIONE N. 19865/2021	La Cassazione ha sancito che si deve emettere entro 3 anni dalla registrazione dell'ultimo atto e non nel più lungo termine di 2 anni decorrenti dalla riqualficazione dell'ufficio, l'avviso di liquidazione con cui l'amministratore riqualfica in cessione d'azienda una pluralità di atti.
Fatture false senza profitto non generano confisca	CORTE DI CASSAZIONE N. 26575/2021	La Cassazione ha precisato che non si può procedere con la confisca nel caso in cui delle fatture false in dichiarazione generano un credito Iva mai rimborsato, e mai compensato, in quanto è assente il profitto del reato.
Controlli automatizzati basati su valutazioni	CORTE DI CASSAZIONE N. 6988/2021	La Cassazione ritiene legittima la rettifica operata in sede di controllo automatizzato basata su valutazioni di merito. Nello specifico, è stato accolto il ricorso contro la cartella di pagamento notificata con lo scopo di recuperare un credito usato in compensazione e ritenuto non legittimo per mancanza dei requisiti normativi.

Rinnovazione della notifica	CORTE COSTITUZIONALE N. 148/2021	La Corte Costituzionale, dichiarando l'illegittimità dell'art. 44, c. 4, dell'Allegato 1 (codice processo amministrativo) al D.lgs. 104/2010 (riordino del processo amministrativo), ha sancito che la rinnovazione della notifica nel processo amministrativo va concessa anche quando la nullità è imputabile alla parte che vi procede.
Società e socio	CORTE DI CASSAZIONE N. 13841/2021	La Cassazione ha precisato che se i soci di una società di capitali a ristretta base societaria sono anche soci di un'altra società di capitali, è possibile presumere la distribuzione degli utili extra bilancio in capo ai soci.
Fatture inesistenti	CORTE DI CASSAZIONE N. 20149/2021	La Cassazione ha chiarito che l'Agenzia delle Entrate non è legittimata a eseguire una rettifica induttiva nel caso di fatture soggettivamente inesistenti nella contabilità della società.
Base imponibile imposta di registro con avviamento	CORTE DI CASSAZIONE N. 15888/2021	La Cassazione ha stabilito che ai fini dell'avviamento, nonostante siano stati abrogati dal D.lgs. 218/1997, è possibile utilizzare i criteri previsti dal Dpr 460/1996.
Oneri pluriennali controllabili senza limiti di tempo	CORTE DI CASSAZIONE N. 8500/2021	La Cassazione a Sezioni Unite, ha affermato che se viene contestato un componente di reddito ad efficacia pluriennale, per ragioni che non siano dovute ad un calcolo errato dei ratei, la decadenza del potere di accertamento dell'Ufficio deve essere verificata rispetto ad ogni singola annualità.

In breve

Proroga scadenza versamenti al 15 settembre

Di Francesco Costa

Con l'approvazione da parte dell'Aula della Camera attraverso voto di fiducia del disegno di legge di conversione del DL 73/2021 (c.d. Sostegni bis), è confermata la nuova proroga al 15 settembre 2021 senza maggiorazione dei termini di versamento per i contribuenti che svolgono attività interessate dagli ISA (compresi minimi e i forfettari).

L'approvazione del DL 73/2021 interviene così a superare la proroga stabilita al 20 di luglio 2021 senza la maggiorazione dello 0,4% che era stata disposta con il DPCM del 28 giugno 2021.

L'art. 9 del DL "Sostegni-bis" proroga al 15 settembre 2021 senza alcuna maggiorazione i termini per effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono dal 30 giugno al 31 agosto 2021.

Tale proroga riguarda i seguenti soggetti che:

- Esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del ministro dell'Economia e delle finanze;
- Partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti e devono dichiarare redditi ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR;
- Applicano il regime forfettario di cui all'art. 1 commi 54-89 della L. 190/2014;
- Applicano il regime di vantaggio di cui all'art. 27 comma 1 del DL98/2011 (c.d. "contribuenti minimi");
- Presentano altre cause di esclusione dagli ISA (come ad esempio inizio o cessazione attività, non normale svolgimento dell'attività, determinazione forfettaria del reddito, ecc.), comprese quelle che sono state previste a seguito dell'emergenza da COVID-19.

Visto che la proroga al 15 settembre che è stata inserita nel DL 73/2021 riguarda i versamenti che scadono dal 30 giugno al 31 agosto 2021, l'ulteriore rinvio riguarda

anche i soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30 giugno che erano invece esclusi dalla proroga ex DPCM 28 giugno 2021.

Nel rispetto di queste condizioni viste sopra, la proroga al 15 settembre senza maggiorazione, è applicabile anche ai soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento che ricadono nel già scritto arco temporale come ad esempio:

- Società di capitali che hanno approvato il bilancio 2020 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio;
- Società di capitali con esercizio dal 1° marzo 2020 al 28 febbraio 2021.

La proroga si estende, ai versamenti che seguono gli stessi termini delle imposte dirette come ad esempio contributi INPS artigiani, commercianti e professionisti, IVA per adeguamento degli ISA e diritto camerale.

La scadenza del 15 settembre è applicabile anche in relazione ai contributi INPS dovuti dai soci di srl artigiane o commerciali, interessate dalla proroga, ma che non applicano il regime di "trasparenza fiscale" in quanto dipendono direttamente dal reddito dichiarato dalla società partecipata (ris. Agenzia delle Entrate 16 luglio 2007 n. 173 e 25 settembre 2013 n. 59). Mentre le imposte dovute (IRPEF e addizionali, cedolare secca) rimangono fissate alle ordinarie scadenze, quindi dovevano essere versate entro il 30 giugno o entro il 30 luglio con la maggiorazione dello 0,4%.

In merito al versamento differito del saldo IVA relativo al 2020, si applica la maggiorazione dello 0,4% per ogni mese o frazione di mese successivo al termine ordinario del 16 marzo 2021; questo sulla base di quanto era stato chiarito della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/2019 in relazione alla proroga del DL 34/2019, questa maggiorazione è applicabile sino al 30 giugno 2021.

Il modello 730 e la mancata percezione dei canoni di locazione

di Alberto De Stefani

Il Decreto Crescita, modificando l'articolo 26, comma 1 del TUIR, ha stabilito che i redditi che derivano da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo non percepiti, non devono essere considerati ai fini della determinazione del reddito. La mancata percezione tuttavia, deve essere dimostrata da un'intimazione di sfratto per morosità o da un'ingiunzione di pagamento.

Con questa nuova previsione normativa, per poter esimere da tassazione i canoni non percepiti, non occorre quindi aspettare che il procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità sia concluso.

L'articolo 21 del TUIR stabilisce anche che ai canoni di locazione non riscossi nell'anno di riferimento (es. 2020) ma percepiti nell'esercizio successivo (es. 2021), si debba applicare l'aliquota pari alla metà del reddito complessivo netto del contribuente nel biennio precedente all'anno in cui sono percepiti.

Facendo un passo indietro, l'articolo 3-quinquies del Decreto Crescita, aveva inizialmente previsto che la nuova normativa doveva applicarsi solo per i contratti stipulati dopo il 01/01/2020. L'articolo 6-septies del Decreto Sostegni, abrogando quanto previsto dall'articolo 3-quinquies, ha previsto invece che il locatore, a prescindere dalla data di stipulazione del contratto, è esonerato dalla dichiarazione dei canoni non percepiti nel 2020 se entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi è stata notificata al locatario l'ingiunzione di pagamento o l'intimazione di sfratto per morosità.

Se tutto ciò si verifica, il quadro B del modello 730/2021 va così distintamente compilato:

- se il canone di locazione è stato percepito solo per una parte dell'anno, si deve compilare un unico rigo, avendo cura di indicare in colonna 6 la quota di canone effettivamente percepita e indicando poi il codice 4 nella colonna 7;
- diversamente, se quindi non è stato percepito nessun canone, si deve procedere ad assoggettare a tassazione la rendita catastale.

Vediamo un esempio pratico: un contribuente concede in locazione, con opzione per la cedolare secca, un'unità abitativa con contratto stipulato il 01/01/2020 con un canone

mensile di euro 600. Il locatario versa solo i canoni relativi ai primi tre mesi. Se entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi viene notificata all'inquilino l'ingiunzione di pagamento o l'intimazione di sfratto per morosità, il locatore può dichiarare solo i canoni effettivamente percepiti.

In questo caso il quadro B sarà così compilato.

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI														
1	RENDITA		2 UTILIZZO	3 POSSESSO		5 CODICE CANONE	6 CANONE DI LOCAZIONE		7 CASI PARTICOLARI	8 CONTINUAZIONE (stesso immobile rigo precedente)	9 CODICE COMUNE	11 CEDOLARE SECCA	12 CASI PARTICOLARI IMU	13 STATO DI EMERGENZA
				GIORNI	%									
B1	300	,00	3	365	100	3	1.800	,00	4	<input type="checkbox"/>	F205	x		
B2		,00						,00		<input type="checkbox"/>				

In questo caso, il reddito imponibile corrisponde alla rendita catastale rivalutata, eventualmente rapportata ai giorni ed alla percentuale di possesso.

Diversamente, nel caso in cui l'inquilino non abbia versato alcun canone, il quadro B risulterà così compilato.

SEZIONE I - REDDITI DEI FABBRICATI														
1	RENDITA		2 UTILIZZO	3 POSSESSO		5 CODICE CANONE	6 CANONE DI LOCAZIONE		7 CASI PARTICOLARI	8 CONTINUAZIONE (stesso immobile rigo precedente)	9 CODICE COMUNE	11 CEDOLARE SECCA	12 CASI PARTICOLARI IMU	13 STATO DI EMERGENZA
				GIORNI	%									
B1	300	,00	3	365	100	3		,00	4	<input type="checkbox"/>	F205	x		
B2		,00						,00		<input type="checkbox"/>				

L'articolo 26, comma 1 Tuir, prevede inoltre che spetti un credito d'imposta pari all'ammontare delle imposte versate sui canoni scaduti e non percepiti. Tale credito deve essere riportato nel rigo G2 del modello 730 e per una sua corretta determinazione occorre individuare le imposte pagate in eccesso, rispetto ai canoni non percepiti, attraverso la rielaborazione della dichiarazione dei redditi di ciascuno degli anni dove sono state pagate maggiori imposte a causa del procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosità del conduttore.

Infine, i canoni non dichiarati dal locatore ma percepiti nei periodi di imposta successivi, devono essere assoggettati a tassazione separata, come stabilito dall'articolo 17, comma 1, lett. n-bis, Tuir.

L'Approfondimento – 1

Gli aiuti di Stato nel bilancio, nel Rna e in dichiarazione dei redditi – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Prima dell'avvento della pandemia Covid-19 gli obblighi di pubblicità relativi agli aiuti di Stato riguardavano un numero esiguo di imprese.

Oggi la situazione si è totalmente capovolta. La necessità di contrastare i drastici effetti economici generati dall'emergenza pandemica ha portato lo Stato e gli altri Enti pubblici territoriali a mettere a disposizione delle imprese e dei professionisti innumerevoli risorse. Diverse sono, infatti, le tipologie di aiuto messe in campo. Si pensi in tal senso alla concessione di garanzie pubbliche su finanziamenti destinati alle attività produttive, piuttosto che a tutte le tipologie di crediti d'imposta riconosciute ai contribuenti.

Per queste ragioni, il numero dei soggetti beneficiari che dovranno cimentarsi con gli obblighi pubblicitari relativi agli aiuti ricevuti è decisamente aumentato.

La disciplina di riferimento in materia è la Legge n. 124/2017. Una normativa che impone alle imprese che hanno ricevuto aiuti di Stato di riportare nella Nota Integrativa del Bilancio le informazioni riguardanti: sovvenzioni, contributi e vantaggi economici di qualsiasi genere ricevuti dalle Pubbliche Amministrazioni.

Osserviamo, inoltre, che ciò che accumuna tutte le tipologie di aiuti di Stato è la non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Tuttavia, l'ottenimento degli aiuti di Stato richiede ai soggetti beneficiari di riportare le erogazioni ricevute nei quadri delle dichiarazioni dei redditi. Il lavoro non è affatto semplice perché la normativa è lacunosa.

AIUTI DI STATO – OBBLIGHI PUBBLICITARI

In base alla vigente normativa gli obblighi pubblicitari in materia di aiuti di Stato sono ripartiti tra soggetti erogatori (P.A.) e soggetti beneficiari (imprese e professionisti).

In particolare, i soggetti erogatori (P.A.), se in possesso di tutte le informazioni, devono comunicare i dati al Mise¹ al fine di aggiornare i dati presenti su Registro nazionale degli aiuti di Stato (Rna).

Viceversa, i soggetti beneficiari (aziende e professionisti) devono:

- pubblicizzare gli aiuti di Stato ottenuti, riportandoli nella Nota integrativa del Bilancio, ovvero, se non obbligati alla redazione della Nota integrativa, evidenziarli nel proprio sito internet;
- agevolare l'inserimento delle informazioni nel Rna, riportando gli aiuti di Stato negli appositi spazi della dichiarazione dei redditi e IRAP.

IL BILANCIO E GLI OBBLIGHI DI PUBBLICITÀ

Segnaliamo, anzitutto, che nonostante la volontà del Legislatore di semplificare le procedure in essere, si veda in tal senso il DL n. 34/2019, cosiddetto "**decreto crescita**", numerose sono ancora oggi le questioni che richiedono chiarimenti.

Detto ciò, rileviamo che attualmente gli unici riferimenti ufficiali sono rinvenibili:

- nel parere del Consiglio di Stato n. 1448/2018 del 1.6.2018;
- nella Circolare n. 2/2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese.

Ad ogni modo, nella annosa questione degli aiuti di Stato sono intervenuti anche Assonime con la circolare n. 5/2019 e il CNDCEC con il documento rubricato "**L'informativa dei contributi da P.A. o soggetti a queste equiparate**" del mese di marzo 2019.

Dalla lettura di tutti questi documenti si ricava che per poter inquadrare correttamente gli aiuti di Stato, oggetto di controllo e pubblicità, occorre per prima cosa individuare quali sono i soggetti erogatori.

Ebbene, a tal fine occorre riferirsi al novero dei soggetti indicati nell'art. 1, comma 2 del Dlgs n. 165/2001, ovvero "**....tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e scuole di ogni ordine e grado e le istituzioni educative, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i**

¹ Mise acronimo di Ministero dello Sviluppo Economico.

Comuni, le Comunità montane, e loro consorzi e associazioni, le istituzioni universitarie, gli Istituti autonomi case popolari, le Camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura e loro associazioni, tutti gli enti pubblici non economici nazionali, regionali e locali, le amministrazioni, le aziende e gli enti del Servizio sanitario nazionale, l'Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni (ARAN) e le Agenzie di cui al DL n. 300/1999. Fino alla revisione organica della disciplina di settore, le disposizioni di cui al presente decreto continuano ad applicarsi anche al CONI'.

Sempre sul tema rileviamo che con il citato DL n. 34/2019 è stato eliminato il richiamo alle società controllate, di diritto o di fatto, direttamente o indirettamente da P.A., comprese quelle che emettono azioni quotate in mercati regolamentati. Parte della dottrina ritiene, però, che la disciplina in essere impone, comunque, di riportare i contributi e i vantaggi ricevuti dalle società sottoposte a controllo pubblico, così come definite dall'art. 2, comma 1, lett. m) del Dlgs n. 175/2016².

CONTRIBUTI RICEVUTI DA “FONDI INTERPROFESSIONALI”

Assonime e parte della dottrina ritengono che le erogazioni ricevute attraverso “**Fondi interprofessionali**”, per finanziare le attività di formazione rivolte ai lavoratori dell'impresa, non soggiacciono agli obblighi pubblicitari.

Nonostante l'ANAC³ qualifichi i “**Fondi interprofessionali**” come erogazioni concesse a soggetti che devono adottare misure di prevenzione alla corruzione, ed applicare il regime di trasparenza per gli enti di diritto privato, di cui all'art. 2-bis, comma 3 del Dlgs n. 33/2013⁴, i contributi in questione non sono da monitorare, dato che il finanziamento

² L'art. 2, comma 1, lett. m) del Dlgs n. 175/2016 afferma che: “Ai fini del presente decreto si intendono per:

m) «società a controllo pubblico»: le società in cui una o più amministrazioni pubbliche esercitano poteri di controllo ai sensi della lett. b)”.

³ ANAC è acronimo di Autorità nazionale anticorruzione.

⁴ L'art. 2-bis, comma 3 del Dlgs n. 33/2013 stabilisce che: “La medesima disciplina prevista per le pubbliche amministrazioni di cui al comma 1 si applica, in quanto compatibile, limitatamente ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinata dal diritto nazionale o dell'Unione europea, alle società in partecipazione pubblica come definite dal decreto legislativo emanato in attuazione dell'art. 18 della Legge n. 124/2015, e alle associazioni, alle fondazioni e agli enti di diritto privato, anche privi di personalità giuridica, con bilancio superiore a cinquecentomila euro, che esercitano funzioni amministrative, attività di produzione di beni e servizi a favore delle amministrazioni pubbliche o di gestione di servizi pubblici”.

non viene concesso attraverso fondi pubblici, ma con contributi versati dalle stesse imprese beneficiarie.

LA PUBBLICITÀ NELLA NOTA INTEGRATIVA

L'art. 1, comma 125-bis della Legge n. 124/2017⁵ individua quali soggetti devono riportare nella Nota integrativa i contributi, le sovvenzioni e gli aiuti ricevuti.

Assodato ciò, evidenziamo che le modifiche apportate dal DL n. 34/2019, oltre a confermare l'applicabilità della disciplina richiamata alle società che presentano il bilancio nella forma ordinaria, hanno chiarito una volta per tutte che gli obblighi pubblicitari devono essere osservati anche dalle società tenute alla redazione del bilancio in forma abbreviata, di cui all'art. 2435-bis del Codice civile, compresi i soggetti che adottano le regole ex art. 2435-ter (microimprese). Soggetti, questi ultimi, che non sono tenuti a produrre la Nota integrativa, ma che, comunque, devono rispettare gli obblighi pubblicitari, riportando le erogazioni ricevute nelle informazioni in calce allo Stato patrimoniale, unitamente alle informazioni richieste dall'art. 2427, comma 1, numeri 9 e 19 del Codice civile⁶.

⁵ L'art. 1, comma 125-bis della Legge n. 124/2017 prevede che: “125-bis. I soggetti che esercitano le attività di cui all'art. 2195 del codice civile pubblicano nelle note integrative del bilancio di esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato gli importi e le informazioni relativi a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente erogati dalle pubbliche amministrazioni di cui all'art. 1, comma 2, del Dlgs n. 165/2001, e dai soggetti di cui all'art. 2-bis del Dlgs n. 33/2013,. I soggetti che redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-bis del Codice civile e quelli comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa assolvono all'obbligo di cui al primo periodo mediante pubblicazione delle medesime informazioni e importi, entro il 30 giugno di ogni anno, su propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza”.

⁶ L'art. 2427, comma 1, numeri 9 e 19 del c.c. afferma che: “La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni:

- 9) l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate; gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti e imprese sottoposte al controllo di quest'ultime sono distintamente indicati;
- 19) il numero e le caratteristiche degli altri strumenti finanziari emessi dalla società, con l'indicazione dei diritti patrimoniali e partecipativi che conferiscono e delle principali caratteristiche delle operazioni relative”.

SOCIETÀ CHE PRESENTANO IL BILANCIO IN MODALITÀ ORDINARIA

Le società che redigono il bilancio in forma ordinaria devono adempiere agli obblighi pubblicitari, relativi agli aiuti ricevuti, entro lo stesso termine previsto per l'approvazione del bilancio annuale.

Pertanto, a seguito delle deroghe in vigore, dettate dall'emergenza pandemica, per il periodo d'imposta 2020 il termine ultimo per convocare l'assemblea di approvazione del bilancio è fissato entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale, a prescindere dalle previsioni civilistiche e statutarie e senza necessità di darne motivazione in Nota integrativa.

Sotto un profilo operativo, invece, gli obblighi pubblicitari in questione possono essere assolti utilizzando lo specifico campo, ovvero utilizzando uno dei campi testuali generici disponibili nel tracciato della Nota integrativa in forma ordinaria. Si pensi in tal senso al campo denominato "**altre informazioni**".

SOCIETÀ CHE NON PRESENTANO IL BILANCIO IN FORMA ORDINARIA

Le imprese che non sono tenute a presentare il bilancio nella forma ordinaria devono assolvere gli obblighi informativi pubblicando le relative informazioni entro il 30.6 di ogni anno "**sul proprio sito internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza**".

Dalla lettura della Relazione illustrativa tecnica al DL n. 34/2019 sembra potersi ricavare che, alternativamente alla pubblicazione sul sito internet, i soggetti interessati possano rispettare detti obblighi predisponendo in maniera volontaria la Nota integrativa, allegandola al bilancio.

Badi bene che questa alternativa non ha ad oggi avuto alcuna conferma ufficiale, anzi a parere del Mise la mera esposizione dei dati nella Nota integrativa, da parte di soggetti non tenuti alla redazione di questo documento, non risulterebbe sufficiente all'assolvimento degli obblighi pubblicitari.

Per queste ragioni, in attesa di una posizione ufficiale, è fortemente consigliato ai soggetti non tenuti alla presentazione della Nota integrativa di provvedere alla

pubblicazione dei dati nel proprio sito internet, ovvero se sprovvisti, in quello delle associazioni di categoria.

In merito alla pubblicazione dei dati nel sito internet delle associazioni di categoria segnaliamo, inoltre, che secondo parte della dottrina questa modalità dovrebbe essere adottata solo da quelle imprese non dotate di un proprio sito internet.

Da ultimo ricordiamo che a seguito delle modifiche introdotte dal DL n. 34/2019 tra i soggetti obbligati all'adempimento pubblicitario rientrano non solo le società non tenute alla redazione della Nota integrativa, ma anche le ditte individuali e le società di persone. Si pensi che una interpretazione letterale della norma potrebbe includere perfino i soggetti in contabilità semplificata, nonché i minimi e i forfetari.

SOGGETTI CONTROLLATI

Se i soggetti beneficiari delle erogazioni risultano controllati di diritto o di fatto dalla stessa persona fisica o giuridica, ovvero dagli stessi gruppi di persone fisiche o giuridiche, gli aiuti ricevuti devono risultare anche nei dati consolidati di gruppo.

Pertanto, il riferimento al bilancio deve essere inteso sia con riferimento al bilancio d'esercizio della singola impresa, che al bilancio consolidato.

In pratica, i soggetti appartenenti ad un gruppo dovranno esporre nel proprio bilancio sia le informazioni riguardanti le erogazioni ricevute, che le informazioni relative alle erogazioni ottenute da tutte le società facenti parte del gruppo.

AIUTI DI STATO E AIUTI DE MINIMIS

I soggetti che hanno ricevuto aiuti di Stato e aiuti de minimis, assoggettati all'obbligo di pubblicazione nel Registro nazionale degli aiuti di Stato, ex art. 52 della Legge n. 234/2012, possono assolvere agli obblighi pubblicitari:

- riportando i dati relativi nella Nota integrativa o sul sito internet;
- senza necessità di fornire informazioni dettagliate.

QUALI EROGAZIONI RISULTANO ASSOGGETTATE ALL'OBBLIGO PUBBLICITARIO?

Oggetto di adempimento pubblicitario sono “**le sovvenzioni, i sussidi, i vantaggi, i contributi o gli aiuti, in denaro o in natura, privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria effettivamente erogati nell'esercizio precedente**”.

Di conseguenza, restano esclusi dall'obbligo pubblicitario le prestazioni a carattere sinallagmatico rese dalle imprese nei confronti delle P.A..

A parere di Assonime dovrebbero essere escluse anche le erogazioni di fonte europea o estera, dato l'esplicito riferimento fatto dalla normativa alle P.A., di cui all'art. 2-bis del DL n. 33/2013.

Diversamente, tra le sovvenzioni devono essere ricompresi:

- i contributi pubblici in conto capitale, in conto impianti e in conto interessi;
- la quota di abbattimento degli interessi ex Legge Sabatini;
- i contributi ricevuti a vario titolo dalle CCIAA.

Giova ricordare che gli esempi richiamati non sono da considerare esaustivi ma solo indicativi, perché sono infinite le tipologie di erogazioni che possono rientrare nel concetto di “**sovvenzioni, sussidi e contributi**”.

COSA DEVE INTENDERSI PER “VANTAGGI”

Per Assonime e CNDCEC non rientrano nella nozione di “**vantaggi**” i vantaggi di carattere “**non selettivo**”:

- rivolti alla generalità delle imprese. Si pensi in tal senso all'ACE, alle agevolazioni fiscali, ai crediti d'imposta,
- derivanti dalla spesa pubblica generale. Si pensi ad esempio alla disponibilità di strutture viarie, all'illuminazione pubblica, etc..

A parere del CNDCEC tra i vantaggi dovrebbe essere ricompreso, invece, un eventuale contratto di comodato gratuito per un immobile concesso da un ente pubblico ad un'impresa. In tal caso il beneficio per l'impresa andrebbe quantificato considerando un affitto a valori di mercato per un immobile della stessa specie.

Parte della dottrina ritiene, infine, che tra i “**vantaggi**” dovrebbero essere incluse anche le garanzie fornite da Mediocredito Centrale per i finanziamenti ricevuti dalle imprese o per altri aiuti analoghi di fonte pubblica.

COSA DEVE INTENDERSI PER “EFFETTIVAMENTE EROGATI”?

Con la locuzione “**effettivamente erogati**” il Legislatore ha chiarito una volta per tutte che per determinare l'ammontare delle erogazioni da riportare in Nota integrativa occorre utilizzare il criterio di cassa. Tuttavia, il CNDCEC suggerisce di effettuare sempre la riconciliazione tra le somme esposte ai fini dell'adempimento e gli importi iscritti nel bilancio.

Non servono particolari doti per capire che il ricorso al criterio di cassa rende più difficile il lavoro per tutti quei soggetti che registrano le operazioni contabili in base al principio di competenza economica.

EROGAZIONI ESCLUSE DAGLI OBBLIGHI PUBBLICITARI

Non sono sottoposti agli obblighi pubblicitari gli aiuti ricevuti nel corso del periodo d'imposta di ammontare inferiore a € 10.000.

Con il documento di prassi n. 2/2019 il Ministero del Lavoro ha precisato, inoltre, che la soglia in questione deve essere intesa in senso cumulativo, ovvero ricomprendendo nel limite di € 10.000 tutti i vantaggi economici in denaro o in natura ricevuti.

Per questi motivi, devono essere “**pubblicati gli elementi informativi relativi a tutte le voci che, nel periodo di riferimento, hanno concorso al raggiungimento o al superamento di tale limite, anche se il valore della singola erogazione sia inferiore a € 10.000**”.

Segnaliamo, infine, che per le società appartenenti ad un gruppo potrebbe verificarsi il caso di non sussistenza dell'obbligo pubblicitario per la singola impresa, perché il singolo contributo ricevuto risulta inferiore a € 10.000, ma che diversamente sussiste per il bilancio consolidato a seguito dei dati ricevuti dalle società del gruppo durante la fase di consolidamento.

L'ESPOSIZIONE DELLE EROGAZIONI NELLA NOTA INTEGRATIVA

Le indicazioni fornite dal Ministero del Lavoro e delle politiche sociali hanno chiarito che le imprese dovranno riportare in Nota integrativa, preferibilmente in forma schematica e di immediata comprensibilità, le seguenti informazioni:

- denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;
- denominazione e codice fiscale del soggetto erogante;
- somma incassata o valore del vantaggio fruito. Operazione che va fatta per ogni singolo rapporto giuridico sottostante;
- data di incasso;
- causale. Occorre descrivere brevemente il tipo di vantaggio/titolo ricevuto.

Rileviamo, infine, che Assonime e CNDCEC ritengono che i dati in questione dovrebbero essere riportati in una sezione distinta della Nota integrativa, identificabile attraverso un esplicito richiamo alla Legge n. 127/2017.

A titolo esemplificativo riportiamo di seguito la tabella proposta nel documento del CNDCEC.

Nel corso dell'esercizio, la Società ha ricevuto sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di cui alla l. 124/2017, art.1, comma 25, pari a €... La seguente Tabella riporta i dati inerenti a soggetti eroganti, ammontare o valore dei beni ricevuti e breve descrizione delle motivazioni annesse al beneficio.

	Soggetto erogante	Contributo ricevuto	Causale
n.1	Amministrazione A	€...	...
n.2	Società B	€...	...
...

L'importo totale dei vantaggi economici ricevuti corrisponde a €...

SOCIETÀ CON ESERCIZIO NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

Le società con esercizio non coincidente con l'anno solare devono adempiere agli obblighi pubblicitari relativi agli aiuti ricevuti nel corso dell'esercizio.

Per queste ragioni:

- i soggetti che predispongono il bilancio in forma ordinaria devono assolvere all'obbligo pubblicitario contestualmente alla data di pubblicazione del proprio bilancio;

- i soggetti che non redigono il bilancio in forma ordinaria dovranno adempiere all'obbligo pubblicitario, plausibilmente entro il 30 giugno dell'anno successivo alla chiusura dell'esercizio sociale.

QUADRO SANZIONATORIO

Con il DL n. 34/2019 le sanzioni in capo ai soggetti inadempienti sono state decisamente alleggerite. Dal 1.1.2020 i soggetti che violano l'obbligo di pubblicazione sono, infatti, puniti con:

- la sanzione amministrativa pari "***all'1% degli importi ricevuti con un importo minimo di € 2.000'***";
- la sanzione accessoria di adempiere all'obbligo di pubblicazione.

In buona sostanza, in base alla vigente disciplina il trasgressore che non procede alla pubblicazione e al pagamento della sanzione entro i 90 giorni dalla contestazione è obbligato a restituire l'integrale somma ricevuta.

È evidente, quindi, il cambio di passo rispetto al previgente regime sanzionatorio. In passato la restituzione della somma ricevuta doveva essere effettuata entro tre mesi dalla scadenza dell'obbligo di pubblicazione. Ora la restituzione della somma avviene solo in caso di mancata regolarizzazione entro 90 giorni dalla contestazione della violazione.

Segnaliamo, infine, che nel caso di specie trovano applicazione le disposizioni di cui alla Legge n. 689/1981. Per questi motivi, il soggetto inadempiente potrà procedere alla oblazione delle sanzioni, versando una somma pari a 1/3 del massimo della pena, ovvero se più favorevole pari al doppio del minimo.

L'Approfondimento – 2

Le sospensioni feriali 2021

di Gianfranco Costa

PREMESSA

Siamo in prossimità del mese di agosto ed il “sistema Giustizia” sospende la sua attività. Vediamo allora quali sono le regole che governano il periodo di “sospensione feriale”. Infatti, come avremo modo di vedere, le sospensioni non sono sempre favorevoli, ma a volte anticipano i termini per alcuni adempimenti. Pensiamo, ad esempio, al deposito di documenti o memorie ai quali si applicano le anticipazioni rispetto alla data fissata per l'udienza.

In ambito tributario parleremo quindi di:

- sospensione feriale nell'ambito del contenzioso tributario;
- sospensione dei termini di pagamento dei preavvisi di irregolarità sia nei controlli automatizzati ex art. 36/bis del DPR 600/1973 o 54/bis del DPR 633/1973, che dei preavvisi da controlli formali ex art. 36/ter del DPR 600/1973 e della liquidazione delle imposte su redditi a tassazione separata.

Quindi, la Giustizia Tributaria godrà di un periodo di sospensione dell'attività, ai sensi e per gli effetti dell'articolo 1, comma 1, della Legge n. 742/1969.

A ben vedere però, come ogni buona norma emanata dal Legislatore, anche in questo caso ci sono delle fattispecie che possono trarre in inganno.

È, infatti, necessario tener presente che la “sospensione feriale” non trova applicazione per ogni tipo di atto; il conteggio dei termini, infatti, si sospende per:

- ricorsi e appelli;
- fase della mediazione tributaria;
- deposito di memorie e brevi repliche;
- costituzioni in giudizio;
- definizioni in via breve.

Con questo intervento vogliamo approfondire la tematica analizzando ogni singola fattispecie.

SOSPENSIONE FERIALE DEL CONTENZIOSO

Per il periodo che va dal 1° al 31 di agosto opera la cosiddetta sospensione feriale dei termini relativi ai procedimenti della giustizia civile, amministrativa e tributaria, disposta dall'articolo 1, comma 1, Legge n. 742/69, il quale testualmente sancisce che: *“Il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie e a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno, e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione. Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo”*.

Di conseguenza, durante questo periodo tutti i termini processuali si sospendono.

Come premesso, in linea di principio generale, i termini di sospensione:

- operano con riferimento a tutti i termini previsti nel processo tributario e a quelli che ad essi rinviano, vale a dire:
 - ricorso;
 - presentazione dell'istanza di reclamo / mediazione;
 - costituzione in giudizio;
 - deposito di memorie e documenti;
 - proposizione dell'appello;
- non operano con riferimento ai termini aventi “natura” amministrativa, vale a dire:
 - comunicazione di adesione ai PVC;
 - fasi precedenti il contenzioso diversi da quelli sopra indicati;
 - controversie di lavoro;
 - presentazione all'Ufficio della documentazione richiesta a seguito del controllo formale delle dichiarazioni, per anomalie nei dati degli Studi di Settore, ecc..

Partiamo con il ricorso e l'appello, ripercorrendo brevemente i termini processuali della fattispecie.

Per ciò che concerne il ricorso si deve ricordare che:

- la presentazione deve essere proposta entro 60 giorni dalla data di notifica al contribuente dell'atto che egli intende impugnare, a pena di inammissibilità;
- per il calcolo dei termini a giorni si deve:
 - escludere il giorno iniziale;
 - considerare il giorno finale, cioè il sessantesimo.

Ai sensi dell'articolo 155 del Codice di Procedura Civile, qualora il giorno di scadenza sia festivo, la medesima è prorogata di diritto al primo giorno non festivo successivo (la

festività del Santo patrono non costituisce giorno festivo, fatta eccezione per il Comune di Roma – cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 12/E del 12.03.2010).

Al pari il sabato è considerato giorno festivo e, in quanto tale, fa scattare in avanti il termine di presentazione del ricorso al lunedì successivo (sempre che non sia anch'esso festivo).

L'articolo 2, comma 1, lettera f), della Legge 28.12.2005, n. 263, prevede che la proroga prevista per le scadenze coincidenti con il giorno festivo si applica altresì ai termini per il compimento degli atti processuali, svolti fuori dall'udienza, che scadono nella giornata di sabato.

Per contro, tutti i giorni festivi intermedi si calcolano nei termini; si deve comunque fare riferimento al calendario comune.

Per effetto del disposto ex articolo 1, comma 1, della Legge 07.10.1969, n. 742, il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie e speciali è sospeso dal 1° agosto e fino al 31 agosto. Riprenderanno a decorrere dal 1° settembre (Cassazione, 28.03.1995, n. 3668).

Per questo motivo, per una notifica di un accertamento avvenuta il 16 luglio 2020, bisognerà effettuare il seguente calcolo:

- numero giorni fino al 31 luglio (cioè 15 giorni);
- sospensione fino al 31 agosto;
- numero giorni fino al 60°; nel caso di specie il ricorso andrà presentato il 15 ottobre 2021.

Una volta presentato il ricorso presso l'Ufficio impositore (a mezzo PEC come previsto nel processo tributario telematico), il contribuente (o il suo difensore abilitato), dovrà, nei 30 giorni successivi, costituirsi in giudizio.

La costituzione in giudizio avviene con la costituzione in giudizio telematica⁷.

Per gli atti processuali incardinati con le nuove modalità previste per il processo tributario, la costituzione in giudizio avverrà con il deposito del fascicolo nel portale SEGIT.

Al pari della presentazione del ricorso, anche la costituzione in giudizio gode della sospensione feriale.

Pertanto, nel caso di un ricorso notificato tramite PEC all'Agenzia delle Entrate il 16 luglio 2020, si avrà tempo fino al 15 settembre per il deposito del fascicolo nel portale SIGIT.

⁷ Dal 1/7/2019 tutti i processi tributari devono essere incardinati con modalità telematica.

La sospensione feriale opera anche qualora il contribuente, a seguito della fissazione dell'udienza per la trattazione della controversia, intenda depositare documenti, presentare memorie, ovvero brevi repliche od anche istanza di pubblica udienza.

In questo caso però la sospensione feriale gioca a sfavore del contribuente.

Infatti, come precisato degli articoli 32 e 33 del D.lgs. n. 546/1992, il deposito degli atti appena descritti ha un termine anticipato rispetto all'udienza, per permettere al Giudice e alla controparte di prenderne visione.

Nello specifico, il Legislatore ha fissato i seguenti termini ordinari:

TIPO ATTO	TERMINE
Deposito di documenti	20 giorni liberi prima dell'udienza
Deposito di memorie	10 giorni liberi prima dell'udienza
Deposito di brevi repliche	5 giorni liberi prima dell'udienza
Istanza di pubblica udienza	10 giorni liberi prima dell'udienza

Per il conteggio dei giorni valgono le seguenti regole:

- non si deve considerare nel computo sia il giorno iniziale che il giorno finale;
- nel caso il termine scada di sabato o di domenica, si deve retrocedere al venerdì precedente.

Esempio: se l'udienza è fissata per il 3 settembre 2021, avremo le seguenti scadenze:

TIPO ATTO	TERMINE
Deposito di documenti	13 luglio 2020
Deposito di memorie	23 luglio 2020
Deposito di brevi repliche	28 luglio 2020
Istanza di pubblica udienza	23 luglio 2021

Infine si segnala per completezza che, con la richiesta di pubblica udienza:

1. l'istanza va notificata alla controparte e depositata in Commissione nei 10 giorni liberi prima dell'udienza;
2. la copia resa conforme dell'istanza va depositata con modalità telematica nel SOGIT allegando prova della notifica alla controparte.

SOSPENSIONE FERIALE NELLE DEFINIZIONI

Finora abbiamo considerato la sospensione solo con riferimento alle fasi contenziose; questa però trova applicazione anche rispetto a tutti gli atti che sono collegati con un accertamento.

La scadenza del termine processuale di presentazione dei ricorsi vale infatti anche come termine per il pagamento delle sanzioni ridotte ad 1/3 del minimo edittale⁸.

Di conseguenza, per beneficiare di tale riduzione, qualora il termine dei 60 giorni cada all'interno del periodo feriale, si potrà definire il pagamento entro 91 (60 + 31) giorni.

La sospensione feriale spetta di diritto pertanto, in tutte le fattispecie di giurisdizione, essa viene obbligatoriamente considerata.

Sull'argomento è opportuno ricordare come la giurisprudenza della Suprema Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 11632/15, abbia ritenuto, in completa deroga a quanto finora discusso, non cumulabile la sospensione feriale dei termini con i procedimenti non giurisdizionali.

Secondo il parere dei giudici, la sospensione del termine per il ricorso causato dalla domanda ex articolo 6, comma 3, D.lgs. n. 218/97, è riferita al solo procedimento di adesione il quale, avendo natura amministrativa, non può ritenersi cumulabile con la sospensione feriale dei termini di cui trattasi.

Pensiamo ad esempio alla situazione per cui il contribuente, a fronte di un avviso di accertamento, proceda con un tentativo di conciliazione stragiudiziale secondo le previsioni dell'articolo 6 del D.lgs. n. 218/1997.

Con una interpretazione autentica fornita dall'art. 7/quarter del DL 22/10/2016, n. 193 (convertito dalla L. 1/12/2016, n. 225), il Legislatore ha precisato che la presentazione dell'istanza di accertamento con adesione e tutta la fase del procedimento godono della sospensione feriale.

RECLAMO E MEDIAZIONE

L'introduzione dell'articolo 17-bis nel D.lgs. n. 546/1992 effettuata dall'articolo 39, comma 9, del D.L. n. 98/2011, ha visto apparire nell'ordinamento giudiziario – tributario nazionale l'istituto del reclamo e della mediazione.

Come sappiamo questo istituto interessa tutte le liti di valore non superiore a euro 50.000.

⁸ Articolo 16, comma 3, D.lgs. n. 472/1997

Di fatto, ora, non è più necessaria la presentazione dell'apposita istanza di reclamo in quanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 29.12.2015, n. 38/E, l'impugnazione produce, oltre agli effetti sostanziali e processuali tipici del ricorso, anche quelli del reclamo / mediazione.

Ricordiamo che il contribuente tenuto a presentare il ricorso vede sospendere i termini per la costituzione in giudizio presso la Commissione Tributaria Provinciale per 90 giorni. In questo lasso temporale dovrebbe intervenire la mediazione con l'Ufficio al fine di evitare il contenzioso.

Decorsi i 90 giorni, l'azione giudiziaria può essere proseguita attraverso la costituzione in giudizio che deve intervenire nei 30 giorni successivi. Il conteggio di tale termine va calcolato a partire dal giorno successivo a quello di compimento dei 90 giorni dall'invio dell'istanza di reclamo e mediazione. Nessuna interruzione si produce qualora una delle parti rigetti la proposta di mediazione offerta dall'altra. Ciò per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 611, della Legge n. 147/2013 (Legge di Stabilità per il 2014).

Infatti, con la nuova versione del citato comma 9 si dovranno sempre computare tutti i 90 giorni (viene cioè applicata la stessa regola prevista per l'accertamento con adesione).

Nel caso in cui il contribuente riceva comunicazione del provvedimento dopo la scadenza del novantesimo giorno, il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio decorrerà comunque dal giorno successivo a quello di compimento dei novanta giorni (e non dal ricevimento della comunicazione dell'Ente impositore).

Quanto sopra rileverà ai fini del calcolo dei 30 giorni per il deposito alla segreteria della Commissione.

Se i 30 giorni cadono all'interno della sospensione feriale, si vedrà lo slittamento come sopra precisato ed il calcolo dei giorni riprenderà il 1° settembre.

CASI DI ESCLUSIONE DELLA SOSPENSIONE

Vi sono infine delle fattispecie, ulteriori rispetto l'istanza di accertamento con adesione di cui si è detto in precedenza, per le quali la sospensione giudiziale dei termini non espleta il proprio effetto.

In particolare parliamo delle:

- istanze di autotutela;
- istanze d'interpello.

Questi istituti, di carattere prettamente amministrativo, non usufruiscono della sospensione dei termini giudiziari, pertanto, il contribuente che attiva una di queste procedure, non avrà diritto di usufruire dei 31 giorni di “prolungamento” dei termini processuali riconosciuti per la procedura di accertamento con adesione e di “reclamo e mediazione”.

Nel caso della presentazione di un’istanza in autotutela per l’annullamento o la rettifica di un atto impugnabile, sarà necessario porre adeguata attenzione al termine prescrizione dei 60 giorni per la proposizione del ricorso. Infatti, qualora l’accoglimento dell’istanza non pervenga, il ricorso dovrà comunque essere proposto entro 60 giorni dalla notifica dell’avviso di accertamento.

Chiaramente, se il 60° giorno dalla notifica dell’accertamento cade o comprende il periodo feriale, il contribuente potrà:

- pagare quanto addebitato dall’Amministrazione Finanziaria godendo del prolungamento derivante dalla sospensione feriale;
- presentare ricorso nei maggiori termini di 91 giorni (60 + 31).

Ove possibile, si può presentare, in data successiva all’autotutela, un’istanza di accertamento con adesione. La locuzione “ove possibile” sta a significare che si dovrà analizzare la tipologia di atto accertativo al fine di comprendere se sia ammessa la presentazione di un’istanza di accertamento con adesione. In tutti i casi in cui tale opzione non sia esercitabile, l’unica via percorribile sarà quella di presentare il ricorso.

Le fattispecie più comuni ove è inibito l’accesso alla procedura prevista dall’articolo 6 del D.lgs. n. 218/1997, ossia l’istanza di accertamento con adesione, sono:

- atto di liquidazione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali;
- cartella di pagamento notificata da Equitalia a fronte, per esempio, di una liquidazione della dichiarazione (IVA, redditi o IRAP);
- atti di riscossione dei tributi locali (ICI, IMU, ecc.), fatti salvi i casi in cui i regolamenti dei tributi approvati dai Comuni prevedano l’attivazione della procedura di accertamento con adesione;
- un avviso di accertamento che sia stato preceduto da un invito al contraddittorio formulato dall’Agenzia delle Entrate ai sensi dell’articoli 5 del D. LGS. 2018/1997.

ALTRE SOSPENSIONI

Il Legislatore ha previsto delle ulteriori sospensioni degli adempimenti nel periodo feriale. In particolare con il DL 193/2016 troviamo la sospensione dei termini dal 1° agosto al 4 settembre per le seguenti previsioni di sospensione:

- trasmissione di documenti e di richieste di informazioni, quando queste vengono notificate in tale periodo;
- termini di pagamento delle somme dovute a seguito dei controlli automatici (avvisi di liquidazione) ai sensi dell'art. 36/bis del DPR 600/1973 per le imposte sui redditi e dell'art. 54/bis del DPR 633/1972 per quanto attiene l'IVA;
- termini di pagamento delle somme dovute a seguito di controlli formali avvenuti ai sensi dell'art. 36/ter del DPR 600/1973.

CONCLUSIONI

In conclusione è opportuno, per tutto quanto rappresentato finora, porre opportuna attenzione alla verifica della sussistenza del periodo di sospensione feriale ed alla possibilità della sua fruizione.

In linea di principio generale è palese che il Legislatore, per il mese di agosto, ha concesso al contribuente più tempo per fronteggiare la pretesa tributaria, ma le insidie non sono poche.

Addirittura, come si è visto più sopra, esistono casi in cui tale sospensione ha effetti negativi; abbiamo infatti notato che, con riferimento agli atti finalizzati al deposito di documenti, di memorie, di brevi repliche e di istanze di pubblica udienza, gli ordinari tempi previsti dalle norme sono addirittura anticipati.

È pertanto auspicabile la giusta cautela nella verifica delle scadenze legate ai diversi atti che caratterizzano le fasi del contenzioso.

L'Approfondimento – 3

Antiriciclaggio: partiti i controlli negli studi professionali

di Giuseppe Cannatà

PREMESSA

Come segnalato da alcuni professionisti, negli ultimi giorni sono partiti i controlli e le verifiche sull'assolvimento degli obblighi in materia di antiriciclaggio negli studi professionali, effettuati dalla Guardia di Finanza, Nucleo Polizia Valutaria, in ottemperanza alle previsioni del D.Lgs. 231/2007, nonché degli articoli 25 – 26 – 28 del DPR 148/88 e dell'articolo 2 commi 2 e 4 del D.Lgs. 68/2001.

I controlli effettuati dai militari negli studi professionali vertono principalmente sui seguenti punti:

1. istituzione dell'archiviazione in modalità informatica o cartacea o mista dei dati e delle informazioni della clientela;
2. adeguata verifica della clientela ed individuazione del titolare effettivo;
3. registrazione e conservazione dei dati e delle informazioni;
4. segnalazioni di operazioni sospette;
5. esibizione di tutti i dati eventualmente richiesti in sede di controllo.

Le fasi del controllo ispettivo si articolano generalmente sullo schema prefissato dal MEF e dal corpo della Guardia di Finanza, che è il seguente:

- a. attività di analisi propedeutica prima che inizi l'accesso, con studio di possibili violazioni e/o rischi di violazione anche in base a dati e/o dichiarazioni in possesso della Guardia di Finanza;
- b. accesso presso le sedi degli studi professionali;
- c. accertamenti di merito e documentali per la verifica del rispetto degli obblighi previsti dal D.Lgs. 231/2007.

Particolare attenzione dei militari in sede di verifica è mostrata sulle attività di registrazione effettuate sul registro clientela, cartaceo od informatico, con riscontro di quanto già preliminarmente in possesso dei militari (es. data di inizio della prestazione di depositario delle scritture contabili come rilevato dagli archivi dell'Agenzia delle Entrate),

nonché sugli obblighi di aggiornamento e conservazione di tutta la documentazione ai sensi di legge anche dopo l'interruzione dell'incarico professionale.

In questo articolo andremo ad affrontare la normativa di riferimento e gli adempimenti obbligatori che tutti i professionisti coinvolti dalla normativa dovranno rispettare per evitare di incorrere in sanzioni e segnalazioni sia amministrative che penali.

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- ✓ D.Lgs. 231/2007, emanato il 21 novembre 2007 in attuazione della direttiva UE 2005/60/CE, pubblicato in Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – il 14 dicembre 2007 ed entrato in vigore il 29 dicembre 2007;
- ✓ D.Lgs. 90/2017, emanato il 25 maggio 2017 in attuazione della direttiva UE 215/849, pubblicato in Gazzetta Ufficiale – Serie Generale – il 19 giugno 2017 ed entrato in vigore il 04 luglio 2017.

1. CATEGORIE PROFESSIONALI COINVOLTE E PRINCIPIO DI COLLABORAZIONE

Ai sensi dell'articolo 12 del D.Lgs. 231/2007, sono destinatarie degli obblighi della normativa antiriciclaggio le seguenti categorie professionali:

1. iscritti all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili;
2. iscritti all'Albo dei Consulenti del Lavoro;
3. ogni altro soggetto che rende servizi forniti da periti, consulenti ed altri soggetti che svolgono in maniera professionale, anche nei confronti dei propri associati ed iscritti, attività in materia di contabilità e tributi, ivi compresi associazioni di categoria di imprenditori e commercianti, CAF e patronati;
4. notai e avvocati quando, in nome o per conto dei propri clienti, compiano operazioni di natura finanziaria o immobiliare e quando assistono i clienti in progettazione o realizzazione di:
 - trasferimento di diritti reali su beni immobili o attività economiche;
 - gestione di denaro, strumenti finanziari o altri beni;
 - apertura o gestione di conti bancari, libretti di deposito e conti di titoli;
 - organizzazione di apporti necessari alla costituzione, gestione o amministrazione di società;

- costituzione, gestione o amministrazione di società, enti, trust o soggetti giuridici analoghi;
- 5. prestatori di servizi relativi a società e trust, definiti dall'articolo 1 lettera p) del D.lgs. 231/2007;
- 6. revisori legali iscritti nel registro tenuto presso il MEF, società di revisione;
- 7. associazioni professionali tra professionisti, con obblighi in capo ai singoli associati.

È bene evidenziare che tra i soggetti indicati al punto 3., essendo la normativa del 2007, sono ricompresi anche i professionisti di cui alla Legge 4/2013, non iscritti in ordini albi e collegi, ma che svolgono in maniera professionale e continuativa attività in materia di contabilità e tributi con esclusione delle attività riservate agli iscritti agli ordini professionali.

Tutti i soggetti indicati nell'elenco, destinatari appunto della disciplina, devono collaborare attivamente con le autorità per prevenire ed impedire la realizzazione di operazioni di riciclaggio e/o di finanziamento del terrorismo. La collaborazione avviene adottando idonei ed appropriati sistemi e procedure con particolare riferimento all'adeguata verifica della clientela, segnalando le operazioni sospette, conservando adeguatamente i documenti, impostando un sistema di controllo interno di valutazione e gestione dei rischi nonché di garanzia di osservanza delle disposizioni antiriciclaggio.

Quanto sancito dall'articolo 3 non deve essere inteso come obbligo investigativo in capo ai professionisti, ma effettuando valutazioni sul cliente o sull'operazione in base alle informazioni acquisite in sede di identificazione ed aggiornate nel corso della propria attività professionale.

2. PROCEDURE E MISURE ORGANIZZATIVE NEGLI STUDI

Le misure di collaborazione attiva avvengono, in primis, adottando sistemi e procedure tali da rispettare le prescrizioni e le garanzie stabilite dalla normativa antiriciclaggio nonché in materia di protezione dei dati personali.

Le procedure e le misure organizzative previste devono essere proporzionate al rischio di riciclaggio e/o finanziamento al terrorismo in base al tipo di cliente, al tipo di rapporto instaurato, alle prestazioni professionali svolte, al prodotto o alla transazione in analisi. È, inoltre, da evidenziare che le misure dovranno essere proporzionate anche alle peculiarità delle professioni, distinguendole sia per categorie di rischio in base alle prestazioni svolte sia per dimensioni degli studi professionali.

2.1 VALUTAZIONE DEL RISCHIO ED IMPOSTAZIONE DELLE MISURE ORGANIZZATIVE

Il principale obbligo sancito dal titolo II D.lgs. 231/2007 modificato dall'articolo 2 del D.Lgs. 90/2017 è l'adeguata verifica della clientela mirata all'acquisizione di informazioni e creazione del profilo di rischio antiriciclaggio.

Le informazioni ed i documenti acquisiti devono servire per creare un profilo di rischio per ogni cliente, graduando il livello di attenzione all'operazione o consulenza chiesta. Questo è un aspetto da non sottovalutare in quanto, ai sensi dell'articolo 20 del D.Lgs. 231/07, il professionista, in caso di controllo, deve dimostrare di aver adottato misure di valutazione adeguate all'entità del rischio di riciclaggio.

Operativamente ogni professionista, prima di accettare un incarico professionale, deve procedere all'adeguata verifica del cliente sulla base delle informazioni fornite ed adattando tale valutazione in base al rischio possibile o sospetto di riciclaggio. Ad esempio se un cliente conferisce al professionista un incarico, ma opera in nome e per conto o nell'interesse di un terzo soggetto da cui è controllato direttamente o indirettamente, è tenuto a rilasciare una dichiarazione con tutte le informazioni necessarie ed aggiornate in merito al soggetto per conto di cui opera o verso cui ha l'interesse.

Un altro importante metro di valutazione è la localizzazione geografica, da intendersi non come luogo ove il cliente o il professionista svolge la propria attività ma come eventuale distanza tra i due luoghi. Ad esempio se un professionista deve valutare l'eventuale accettazione dell'incarico professionale da parte di un cliente proveniente da un'area geografica totalmente diversa dalla propria (es. professionista di Bolzano che ha una richiesta di assistenza da un cliente di Viterbo), deve tener conto di fattori esogeni al rapporto in se quali, ad esempio, le modalità di "contatto professionale" e cioè il possibile cliente è amico/parente/affine di un cliente di studio che ha dato consiglio di fiducia oppure ha trovato per caso lo studio e magari non svolge alcuna attività nell'area geografica dello studio.

Per garantire l'adeguata verifica della clientela, quindi, ogni professionista deve creare un proprio modello standard di valutazione per poter valutare il rischio di riciclaggio, così da consentire la determinazione del livello di rischio del cliente che sia obiettiva, motivata e tracciabile.

Il D.lgs. 90/2017, modificando il titolo II del D.Lgs. 231/2007, sancisce fundamentalmente i criteri da valutare, distinguendo quanto riferito al cliente e quanto all'operazione o alla prestazione professionale.

In particolare gli aspetti ed i criteri rilevanti sono i seguenti:

- per il cliente:
 - a. identificazione documentale (copia di documenti di identità)
 - b. natura giuridica, con particolare attenzione alle società sia di persone che di capitali nonché alle società cooperative;
 - c. verifica dei poteri di rappresentanza in caso di società o di soggetti che operano in nome e per conto del cliente;
 - d. attività svolta prevalentemente;
 - e. area di residenza o sede legale del cliente;
- per la prestazione professionale:
 - a. tipologia dell'operazione – rapporto continuativo o singola prestazione professionale -;
 - b. modalità di svolgimento della prestazione;
 - c. ammontare dell'operazione o quantificazione della prestazione;
 - d. frequenza delle operazioni o delle singole prestazioni professionali;
 - e. ragionevolezza della prestazione, con particolare attenzione alla congruità con la situazione patrimoniale della società o del cliente.

2.1.1 PRESTAZIONI PROFESSIONALI INCLUSE ED ESCLUSE DALL'ADEGUATA VERIFICA

Il professionista deve indicare lo scopo e la natura della prestazione professionale. È bene evidenziare che non tutte le prestazioni professionali sono soggette all'obbligo di valutazione del rischio e quindi dell'adeguata verifica della clientela.

L'articolo 16 del D.Lgs. 231/2007 infatti prevede che *“I professionisti osservano gli obblighi di adeguata verifica della clientela nello svolgimento della propria attività professionale in forma individuale, associata o societaria, nei seguenti casi:*

- a) quando la prestazione professionale ha ad oggetto mezzi di pagamento, beni od utilità di valore pari o superiore a 15.000 euro;
- b) quando eseguono prestazioni professionali occasionali che comportino la trasmissione o la movimentazione di mezzi di pagamento di importo pari o

superiore a 15.000 euro, indipendentemente dal fatto che siano effettuate con una operazione unica o con più operazioni che appaiono collegate o frazionate;

c) tutte le volte che l'operazione sia di valore indeterminato o non determinabile. Ai fini dell'obbligo di adeguata verifica della clientela, la costituzione, gestione o amministrazione di società, enti, trust o soggetti giuridici analoghi integra in ogni caso un'operazione di valore non determinabile;

d) quando vi è sospetto di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo, indipendentemente da qualsiasi deroga, esenzione o soglia applicabile;

e) quando vi sono dubbi sulla veridicità o sull'adeguatezza dei dati precedentemente ottenuti ai fini dell'identificazione di un cliente.”

I limiti degli importi indicati in euro 15.000, ovviamente oggi sono da considerarsi pari al limite di euro 2.000 stabilito dalla normativa sulla circolazione del denaro contante.

Non sono oggetto di adeguata verifica della clientela, invece, le seguenti prestazioni:

a) mera attività di redazione e/o trasmissione delle dichiarazioni derivanti da obblighi fiscali;

b) adempimenti in materia di amministrazione del personale;

c) perizie e consulenze tecniche su incarico dell'autorità giudiziale;

d) redazione di stime su incarico dell'autorità giudiziale;

e) incarico di curatore, commissario liquidatore in procedure concorsuali, giudiziarie e amministrative e nelle procedure di amministrazione straordinaria;

f) incarico di ausiliario del giudice, amministratore e liquidatore nelle procedure giudiziali;

g) tutte le attività e funzioni dei componenti gli organi di controllo – quali collegio sindacale, organismo di vigilanza, comitato di controllo e gestione, organismo di vigilanza – fatto salvo gli obblighi di segnalazione di atti o fatti che possano costituire violazioni antiriciclaggio.

2.1.2 AMMONTARE DELL'OPERAZIONE

Le prestazioni svolte devono essere quantificabili monetariamente così da sancire il rischio sulla specifica operazione chiesta dal cliente.

Le prestazioni professionali svolte, specie in materia di elaborazione dati contabili ed assistenza fiscale e tributaria, possono essere di valore indeterminato od indeterminabile.

Le operazioni indeterminate o indeterminabili sono fondamentalmente le seguenti:

1. analisi di costi e ricavi di imprese, redazione di business plan economici e finanziari;
2. assistenza in procedure concorsuali;
3. attestazione di piani di risanamento ex. articolo 67 comma 3 lettera d) del R.D. 267/1942;
4. consulenza aziendale, amministrativa, contrattuale, tributaria o finanziaria con carattere continuativo;
5. consulenza continuativa per gestione o amministrazione di società, enti, trust e soggetti analoghi;
6. consulenza continuativa per gestione o amministrazione di cooperative, Onlus ed enti del terzo settore in genere;
7. consulenze per concordati stragiudiziali;
8. consulenze per conferimenti, scissioni, fusioni e liquidazioni societarie;
9. consulenze su contabilità e bilanci
10. consulenze o servizi per costituzione societaria o di enti, trust e soggetti giuridici analoghi;
11. verifiche ed ispezioni contabili;
12. revisione legale dei conti.

2.2 IDENTIFICAZIONE DEL CLIENTE E DEL TITOLARE EFFETTIVO

La principale operazione da compiere è l'identificazione del cliente. L'articolo 19 del D.Lgs. 231/2007, prevede l'identificazione e la verifica dell'identità del cliente, in presenza del cliente stesso, anche attraverso l'opera dei dipendenti dello studio, mediante un documento di identità non scaduto, ed in caso di cliente non comunitario attraverso documenti di identificazione che permettano di stabilire l'eventuale titolo autorizzativo al soggiorno nel territorio dello Stato Italiano.

Se il cliente fosse una società o un ente, l'adeguata verifica verte sia sui dati sociali che sulla persona fisica con verifica dell'esistenza del potere di rappresentanza tramite

documentazione ufficiale (esempio visura camerale, certificati rilasciati da enti competenti, delibere assembleari o consiliari).

Nell'identificazione del cliente è fondamentale l'identificazione del "titolare effettivo", punto cruciale di tutta la normativa antiriciclaggio.

Il titolare effettivo è la persona fisica per conto della quale è realizzata un'operazione o un'attività o, nel caso di società, le persone fisiche che possiedono o controllano tale entità giuridica attraverso il controllo diretto o indiretto di una partecipazione qualificata (cioè pari ad almeno il 25%).

Secondo le raccomandazioni GAFI del Dipartimento del Tesoro del 2012, per effettuare l'adeguata verifica delle persone giuridiche si deve procedere in sequenza secondo le seguenti direttrici:

- i. individuazione della persona fisica che detiene la partecipazione di controllo;
- ii. in caso non sia possibile procedere al punto i. bisogna individuare la persona fisica che esercita il controllo con altri messi (es. fiduciaria);
- iii. in caso non sia possibile procedere al punto i. e ii. Identificare la persona fisica che occupi la posizione di senior managing official (Direttore Generale).

I tre criteri non sono alternativi, ma devono essere verificati e applicati progressivamente.

L'identificazione del titolare effettivo deve essere effettuata contestualmente all'identificazione del cliente e può essere effettuata anche con l'utilizzo di dati presenti su pubblici registri, elenchi, atti o documenti comunque conoscibili da chiunque.

Riepilogando, quindi, le figure di titolare e titolare effettivo, le ipotesi possibili sono:

- a. cliente persona fisica che agisce in proprio e per proprio conto: non vi sono altri titolari effettivi;
- b. cliente persona fisica che agisce per conto di altra persona fisica titolare effettivo: il cliente deve fornire i dati completi e le generalità e gli estremi del documento di identità del titolare effettivo;
- c. cliente società o ente: la persona fisica, che rappresenta legalmente la società o l'ente, deve fornire le complete generalità dell'eventuale titolare effettivo o della

persona fisica o delle persone fisiche che possiedano o controllino l'entità giuridica con partecipazioni qualificate (pari ad almeno il 25% del capitale). Nel caso in cui non vi siano soggetti che possiedano partecipazioni qualificate, valutare se vi possano essere altri metodi di controllo quali patti parasociali, rapporti familiari tra soci ecc.

- d. cliente che partecipa alla società tramite una fiduciaria: se iscritti all'elenco previsto dall'articolo 199 T.U.B. non è necessario identificare i dati del cliente e del titolare effettivo per conto del quale opera la fiduciaria; nel caso in cui non fosse iscritta all'elenco di cui sopra è necessario procedere all'identificazione sia della società fiduciaria che del cliente e del titolare effettivo.

2.3 CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI – ISTITUZIONE DELL'ARCHIVIO UNICO

Il professionista è tenuto a conservare a norma di legge, per almeno 10 anni, le copie o i riferimenti dei documenti richiesti per l'adeguata verifica della clientela, nonché scritture e registrazioni, in originale o in copia con analoga efficacia probatoria nei procedimenti giudiziari per tutte le operazioni e le prestazioni professionali.

I documenti su menzionati dovranno essere conservati digitalmente o in forma cartacea in un apposito fascicolo creato per ogni cliente.

È consigliabile che il fascicolo contenga la seguente documentazione:

- ✓ copia del documento di riconoscimento valido alla data di identificazione;
- ✓ copia del codice fiscale;
- ✓ copia del certificato di attribuzione o di variazione della partita IVA;
- ✓ copia visura camerale;
- ✓ eventuale verbale di nomina quale amministratore o legale rappresentante di società;
- ✓ scheda di adeguata verifica della clientela;
- ✓ eventuale dichiarazione rilasciata ai sensi dell'articolo 21 del D.Lgs. 231/2007 se il cliente agisce in nome e per conto di altri soggetti;
- ✓ eventuale dichiarazione del cliente sul titolare effettivo dell'operazione;
- ✓ documentazione comprovante l'adeguato profilo di valutazione del rischio;
- ✓ copia dell'incarico professionale che comprovi la data di inizio e l'oggetto delle prestazioni professionali svolte;

- ✓ eventuali appunti del professionista sulla ragionevolezza dell'operazione o della prestazione professionale;
- ✓ documentazione comprovante l'eventuale cessazione dell'incarico (es. lettera di revoca o di rinuncia all'incarico, cessazione partita IVA e chiusura posizioni in CCIAA ecc.);
- ✓ documentazione utilizzata per eventuale rafforzamento della verifica in caso di operazioni a rischio antiriciclaggio e di verifica della situazione;

Il fascicolo del cliente, come già detto, può essere conservato in formato cartaceo, informatico o misto, nel rispetto della normativa sulla protezione e conservazione dei dati personali e sensibili, garantendo la prevenzione della perdita, l'accessibilità completa e tempestiva da parte delle autorità, l'integrità e l'inalterabilità, la trasparenza la completezza e la chiarezza di tutti i dati e le informazioni.

È, inoltre, necessario garantire la storicità della documentazione così da consentire di ricostruire la data di instaurazione del rapporto o del conferimento dell'incarico.

2.4 CONTROLLO COSTANTE NEL TEMPO – SEGNALAZIONE DI OPERAZIONI SOSPETTE

Un altro importante compito del professionista è il controllo del mutare delle condizioni del cliente, pertanto l'identificazione e l'adeguata verifica non può considerarsi esaurita nell'acquisizione delle informazioni solo al momento del conferimento dell'incarico ma continua durante tutto l'operato.

Ai sensi dell'articolo 19 del D.Lgs. 231/2007 il controllo si attua analizzando le transazioni concluse durante tutta la durata del rapporto verificando che tali operazioni siano compatibili con la situazione patrimoniale del cliente e con l'attività svolta. Il controllo continuo prevede, quindi, l'aggiornamento dei dati e dei documenti necessari per la possibile modifica della valutazione del rischio antiriciclaggio del cliente.

Nel momento in cui si verificano situazioni di criticità il professionista è tenuto preliminarmente ad aggiornare il fascicolo del cliente con la nuova valutazione di rischio antiriciclaggio, eventualmente modificando anche il profilo di rischio sulla base di atti ed informazioni di cui è in possesso.

Successivamente il professionista può espletare ulteriori operazioni ed aggiornamenti sui fattori di rischio emersi attraverso le seguenti modalità:

- a) richiesta scritta con impegno del cliente a rispondere in modo veritiero a quanto emerso, dando anche eventuali giustificativi validi;
- b) prevedere un incontro immediato con il cliente per fornire informazioni e giustificativi validi alle operazioni a rischio;
- c) annotare tutte le informazioni e gli atti eventualmente ricevuti dal cliente conservando il tutto nel fascicolo, e controllare costantemente l'evolversi della situazione, provvedendo ad una verifica rafforzata per presenza di un rischio più elevato di riciclaggio.

Nel caso in cui non fosse possibile avere informazioni certe e/o tali da giustificare i fattori di rischio sorti, ovvero se il cliente non fornisse nessuna informazione e/o atto in merito, il professionista è obbligato a presentare Segnalazione di Operazione Sospetta (SOS) avendo sospetti o motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio.

La segnalazione, che non è una denuncia, deve essere tempestivamente comunicata all'Unità di Informazione Finanziaria (UIF) presso la Banca d'Italia. Il contenuto della segnalazione è articolato principalmente in quattro sezioni:

- dati identificativi (codice) della segnalazione;
- gli elementi informativi (su operazioni, soggetti, rapporti e legami intercorrenti tra gli stessi);
- gli elementi descrittivi sull'operatività segnalata e sui motivi del sospetto;
- eventuali documenti allegati.

Il professionista ha la facoltà di integrare ulteriormente le informazioni contenute nella segnalazione inviando altri documenti (quali estratti conto, copie di titoli di credito, corrispondenza con il cliente). L'integrazione dei documenti è da attivare solo nei casi in cui si ravvisi una effettiva e significativa utilità per una più compiuta e corretta interpretazione del contenuto della segnalazione.

Il professionista che abbia effettuato la SOS è tenuto a non dare comunicazione dell'avvenuta segnalazione al cliente. Non costituisce violazione di tale divieto di comunicazione il tentativo di dissuadere il cliente dal porre in atto un'attività illegale.

3. CONTROLLI DEGLI ENTI PREPOSTI E SANZIONI

Come anticipato in premessa gli enti preposti, tra cui la DIA e la Guardia di Finanza Nucleo Polizia Valutaria, in ottemperanza alle previsioni del D.Lgs. 231/2007, nonché degli articoli 25 – 26 – 28 del DPR 148/88 e dell'articolo 2 commi 2 e 4 del D.Lgs. 68/2001, effettuano i controlli presso gli studi professionali per verificare il corretto adempimento degli obblighi antiriciclaggio.

Il controllo può essere effettuato solo in presenza del titolare dello studio o di un suo delegato (quest'ultimo deve risultare da un atto scritto e non può essere semplicemente un dipendente) e può riguardare solo una annualità chiusa oltre a quella in corso al momento dell'ispezione.

I militari, al momento dell'accesso presso lo studio professionale, hanno già in mano tutte le informazioni risultanti dall'anagrafe tributaria (esempio l'elenco di tutti i soggetti per i quali il professionista risulta depositario delle scritture contabili) nonché dati e/o dichiarazioni in loro possesso relativi ad altri procedimenti per attività info-investigative avviate.

L'accesso deve sempre avvenire previa notifica dell'ordine di servizio e di accesso nonché di identificazione tramite tessera dei militari intervenuti.

Il controllo può essere sostanzialmente di due tipi, o meglio parte da uno per poi estendersi eventualmente al secondo:

1. controllo sul rispetto della normativa antiriciclaggio: controllo limitato al riscontro di uno o più atti di gestione, quali adempimenti formali o approfondimento su un numero limitato di prestazioni professionali, durante il quale dovranno essere esibiti i fascicoli dei clienti contenenti la documentazione consigliata nel paragrafo 2.3 che precede.
2. ispezione antiriciclaggio: controllo approfondito ed esteso su tutti gli atti di gestione e tutti gli adempimenti per tutti i clienti.

L'ispezione su tutti gli atti e fascicoli viene motivata dal rifiuto di esibizione immediata della documentazione ovvero impossibilità di produrre la documentazione richiesta o ancora per sospetto di violazioni amministrative o penali da cui risulti probabile il mancato rispetto della normativa antiriciclaggio.

Il controllo deve sempre concludersi con la redazione di un Processo Verbale di Accesso e Controllo, sul quale dovranno essere annotate tutte le informazioni ed i chiarimenti richiesti nonché la documentazione esibita.

Se il controllo si conclude con esito positivo, nel verbale i militari dovranno riportare che non sono stati rilevate violazioni, pertanto il controllo si conclude con esito positivo.

In caso di riscontro di violazioni, i militari provvedono a qualificare le violazioni commesse con le conseguenze che ne derivano.

In particolare il D.Lgs. 90/2017 prevede sanzioni sia amministrative che penali, differenziate in base ai casi specifici riscontrati in fase di controllo.

Le principali violazioni sono le seguenti:

- inosservanza degli obblighi di adeguata verifica e astensione (art. 56) che prevede una sanzione amministrativa pecuniaria pari a:
 - € 2.000 per violazioni degli obblighi di adeguata verifica del cliente;
 - da € 2.500 a € 50.000 in caso di violazioni gravi e ripetute.
- inosservanza degli obblighi di conservazione (art. 57) che dispone l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria pari a:
 - € 2.000 in caso di tardiva o omessa conservazione di dati;
 - da € 2.500 a € 50.000 nelle ipotesi di violazioni gravi o sistematiche.
- inosservanza degli obblighi di segnalazione (art.58) con una sanzione amministrativa pecuniaria pari a:
 - € 3.000 per mancata segnalazione di operazioni sospette;
 - da € 30.000 a € 300.000, nelle ipotesi di violazioni gravi;
 - da € 5.000 a € 50.000 in caso di violazione degli obblighi di esecuzione al provvedimento di sospensione dell'operazione sospetta disposto dall'UIF.
- inosservanza degli obblighi informativi nei confronti dell'UIF e degli ispettori del MEF (art. 60) con l'applicazione della sanzione amministrativa pecuniaria da € 5.000 a € 50.000 a
 - chi, per nell'obbligo della trasmissione e informazione nei confronti dell'UIF ometta di fornire le informazioni o i dati richiesti;
 - chi, in caso di ispezioni, si rifiuti di mostrare documenti o fornisca notizie false o incomplete.

Le prossime scadenze



23 luglio 2021

MODELLO 730

I CAF e i professionisti abilitati consegnano al contribuente copia della dichiarazione e trasmettono in via telematica all'Agenzia delle Entrate le dichiarazioni presentate dal contribuente dal 21.06 al 15.07.

25 luglio 2021

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare telematicamente gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Entro lo stesso termine devono essere presentati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

1 agosto 2021

SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

Inizio del periodo di sospensione dei termini processuali per le giurisdizioni ordinarie, amministrative e speciali tributarie (art. 16 D.L. 132/2014).
