



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Sanare l'errore in fatturazione con la nota di credito
- Adesione al servizio di consultazione delle e-fatture fino al 31.12.2021
- Modello Redditi 2021 – la corretta indicazione dei crediti d'imposta Covid-19 – seconda parte
- La responsabilità del consulente nell'ipotesi di bancarotta

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



11

| | |
|---|----|
| | 11 |
| In breve..... | 13 |
| Sanare l'errore in fatturazione con la nota di credito..... | 13 |
| Adesione al servizio di consultazione delle e-fatture fino al 31.12.2021..... | 15 |
| L'Approfondimento – 1..... | 17 |
| Modello Redditi 2021 – La corretta indicazione dei crediti d'imposta Covid-19 – seconda parte | 17 |
| L'Approfondimento – 2..... | 27 |
| La responsabilità del consulente nell'ipotesi di bancarotta..... | 27 |

*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



| | | |
|---|--|---|
| <p>Bonus edilizi nella bozza della legge di Bilancio 2021</p> | <p>IL SOLE 24 ORE 01.11.2021</p> <p>ITALIA OGGI 01.11.2021</p> | <p>La manovra modifica le agevolazioni per i prossimi anni stabilendo che per i condomini il superbonus 110% è prorogato fino al 2023, con una progressiva riduzione al 70% nel 2024 e al 65% nel 2025 con la possibilità della cessione/sconto in fattura. Il bonus facciate viene ridotto al 60% e sarà quindi meno conveniente dell'ecobonus per le coibentazioni (65%, che in condominio può arrivare al 70-75%), che oltretutto durerà 2 anni in più. Le attuali detrazioni relative a ristrutturazioni (50%), sismabonus (dal 50 all'85%), ecobonus (dal 50 alle versioni potenziate del 70 e 75%), eco-sismabonus (80 e 85%), bonus mobili (50%) e giardini (36%), sono prorogate al 2024. Ad oggi l'unica agevolazione confermata con una modifica sostanziale è il bonus mobili che dal 2022 si riduce a 5.000 euro.</p> |
| <p>Aiuti al settore turistico</p> | <p>ITALIA OGGI 01.11.2021</p> | <p>Alberghi, agriturismi, imprese turistiche, stabilimenti balneari, complessi termali possono beneficiare di un credito d'imposta dell'80% cumulabile con un contributo a fondo perduto, oltre alle agevolazioni maggiorate per cooperative e aziende con sede operativa nel Mezzogiorno, nonché per imprese formate prevalentemente da giovani e donne.</p> |
| <p>Verifiche su contributi a fondo perduto</p> | <p>ITALIA OGGI 02.11.2021</p> | <p>In base agli accordi tra Agenzia delle Entrate e MEF, devono ripartire in questi giorni gli atti di controllo dell'Agenzia per individuare eventuali schemi di frode attraverso l'utilizzo indebito di contributi erogati durante il periodo di emergenza.</p> |
| <p>Nuovo patent box in violazione dello statuto del contribuente</p> | <p>ITALIA OGGI 02.11.2021</p> | <p>Con la circolare n. 30/2021, Assonime ha fatto notare che la nuova patent box, introdotta dal decreto fiscale, è contraria all'art. 3 dello statuto del contribuente, in quanto sembra che l'entrata in vigore della norma precluda l'esercizio dell'opzione anche per il 2020.</p> |

| | | |
|--|------------------------------|---|
| Cessione del credito e sconto in fattura fino al 31.12.2021 | IL SOLE 24 ORE 02.11.2021 | La legge di Bilancio 2022 dovrebbe cancellare lo sconto in fattura e a cessione del credito dal 1.01.2022, eccetto quelli collegati al superbonus 110%. Per questo motivo, i contribuenti che vogliono beneficiare delle due possibilità, devono effettuare la spesa entro il 31.12.2021 tramite bonifico parlante. |
| Comunicazione al Mise dei bonus Industria 4.0 | IL SOLE 24 ORE 02.11.2021 | Con i decreti relativi al credito d'imposta acquisto beni strumentali, ricerca e sviluppo e formazione 4.0, il Mise ha approvato i modelli e i termini di invio delle comunicazioni previste dalle discipline dei crediti d'imposta rientranti nel Piano Transizione 4.0. |
| Proroghe per la notifica di avvisi di accertamento e ingiunzioni | IL SOLE 24 ORE 03.11.2021 | L'Istituto per la finanza e l'economia locale ha precisato che gli artt. 67 e 68 D.L. 18/2020 hanno prorogato di 85 giorni il termine per la notifica degli avvisi di accertamento. Per notificare le ingiunzioni fiscali in scadenza nel 2020-2021, sono concessi due anni mentre per quelle che scadono successivamente, sono concessi 542 giorni. |
| Modifica della classificazione doganale dei beni | ITALIA OGGI 03.11.2021 | Dal 1.01.2022 cambia la classificazione doganale per molti prodotti, tra cui quelli legati all'evoluzione tecnologica e i nuovi beni in commercio, come le sigarette elettroniche, i droni, gli smartphone, le stampanti 3D, i moduli display a schermo piatto, il settore medicale e diagnostico, il settore chimico e il dual use. Questo grazie alla pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea 29.10.2021 n. L 385/1 del regolamento di esecuzione (Ue) 2021/1832 della Commissione 12.10.2021, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87. |
| Giusto processo | ITALIA OGGI 03.11.2021 | La Corte europea dei diritti umani ha condannato l'Italia per violazione dei principi sul giusto processo, in quanto avendo la Cassazione dichiarato inammissibile il ricorso di un imprenditore con l'ordinanza n. 4977/2011, ha violato la sostanza del suo diritto a un tribunale. |

| | | |
|--|------------------------------|--|
| | | Si configura a carico dell'Italia la violazione dell'art. 6 della Convenzione europea dei diritti dell'uomo. |
| Legge di Bilancio 2022 e detrazioni edilizie | IL SOLE 24 ORE 04.11.2021 | Nel testo della bozza di legge di Bilancio 2022 dovrebbe essere nuovamente prevista la possibilità di cedere il credito o optare per lo sconto in fattura anche per tutte le detrazioni edilizie. Inoltre, per quanto riguarda il superbonus, dovrebbe essere eliminato il vincolo dell'Isee. |
| E-fattura con adesione al 31.12.2021 | IL SOLE 24 ORE 04.11.2021 | Con il provvedimento n. 298662/2021 dell'Agenzia delle Entrate, è stato riaperto fino al 31.12.2021 il termine di adesione, anche tramite un intermediario appositamente delegato, al servizio di consultazione delle e-fattura emesse e ricevute dal 1.01.2019 in avanti. |
| Dichiarazione integrativa per omessa compilazione quadro RW | IL SOLE 24 ORE 05.11.2021 | L'omessa compilazione del quadro RW può essere ravveduta attraverso la dichiarazione integrativa nel caso in cui il contribuente ha presentato il modello Unico. Ad affermarlo è la Cassazione con l'ordinanza n. 31626/2021. |
| Operazioni con l'estero con invio allo Sdi | IL SOLE 24 ORE 05.11.2021 | A partire dal 2022 la trasmissione telematica dei dati delle operazioni attive deve essere effettuata entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi. Le operazioni passive invece devono essere trasmesse entro il 15° giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento. |
| Superbonus 110% e immobili in costruzione o in attesa di definizione | IL SOLE 24 ORE 05.11.2021 | Con una risposta all'interpello (n. 174/2021), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non è possibile accedere al superbonus 110% con interventi su unità immobiliari censite in Catasto alla categoria fittizia F/3 (unità in corso di costruzione), in quanto manca il requisito dell'esistenza. Diversamente è possibile beneficiare del bonus sugli interventi su unità accatastate in F/4 (in attesa di definizione ma già esistenti). |

| | | |
|---|------------------------------|---|
| Rivalutazione terreni entro il 15.11.2021 | IL SOLE 24 ORE 06.11.2021 | Grazie all'art. 14, c. 4-bis D.L. 73/2021, convertito con modificazioni dalla L. 106/2021, che ha nuovamente modificato il dettato dell'art. 2 D.L. 282/2002, il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del valore dei terreni è stato spostato al 15.11.2021. Entro tale data inoltre, deve anche essere redatta e giurata la perizia di stima del valore dei terreni oggetto di rivalutazione. |
| Ripresa versamenti della Rottamazione e del Saldo e stralcio | ITALIA OGGI 06.11.2021 | Dal 10.11.2021 sarà attivato il servizio fornito dall'Agenzia delle Entrate – Riscossione con cui i contribuenti che hanno aderito alla pace fiscale possono verificare se i piani di Rottamazione ter e Saldo e stralcio comprendono carichi annullati dal condono delle cartelle fino a 5.000 euro, in vista della scadenza del 30.11.2021. |

L'Agenzia interpreta



| | | |
|---|---|---|
| <p>Accordo di ristrutturazione del debito</p> | <p>INTERPELLO N. 719 DEL 18.10.2021</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le imprese che sottoscrivono e ottengono l'omologazione di un accordo di ristrutturazione del debito non sono soggette a una procedura concorsuale. Per questo motivo possono accedere al credito d'imposta per nuovi investimenti.</p> |
| <p>Prima casa concessa in comodato ai parenti</p> | <p>INTERPELLO N. 751 DEL 28.10.2021</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che anche per l'acquisto di un'abitazione da concedere in comodato ai parenti da parte di un soggetto italiano, iscritto all'Aire, è possibile beneficiare dell'agevolazione "prima casa".</p> |
| <p>Aliquota Iva delle basi per pizze</p> | <p>INTERPELLO N. 752 DEL 28.10.2021</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che sono soggette all'aliquota Iva ridotta al 4% le cessioni aventi a oggetto semplici "basi per pizze" o "per pinse", senza aggiunta, quindi, di altra farcitura e contenenti esclusivamente gli ingredienti ammessi dalla L. 413/1991.</p> |
| <p>Credito d'imposta per installazione pubblicitarie</p> | <p>PROVVEDIMENTO N. 295258/2021</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha fornito indicazioni operative per poter fruire del credito d'imposta in favore dei titolari di impianti pubblicitari, allegando anche il modello di comunicazione del canone patrimoniale dovuto, da presentare a partire dal 10.02.2022 e fino al 10.03.2022.</p> |
| <p>Bonus sanificazione e spese per tamponi</p> | <p>CIRCOLARE N. 13/E/2021</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito alcuni chiarimenti con riguardo al credito d'imposta per la sanificazione per spese sostenute nei mesi di giugno, luglio e agosto 2021.</p> |
| <p>Sismabonus acquisti e cambio di zona sismica</p> | <p>INTERPELLO N. 749 DEL 28.10.2021</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affrontato il tema relativo all'applicabilità dell'agevolazione sismabonus acquisti, per cambio di zona sismica del comune in cui è collocato l'immobile oggetto degli interventi e della compravendita.</p> |

| | | |
|--|--|---|
| Bonus locazione di immobili imprese multi-attività | INTERPELLO N. 747 DEL 28.10.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le imprese multi-attività e multi-punto devono, per poter beneficiare del credito di imposta sulle locazioni di immobili non strumentali, verificare la sussistenza dei requisiti, ponendo particolare attenzione al calo di fatturato e all'ubicazione geografica dei singoli punti in un'area connotata da restrizioni dovute al Covid. |
| Codice tributo utilizzo contributo a fondo perduto | RISOLUZIONE N. 63/E/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, del contributo a fondo perduto previsto dal decreto «Sostegni-bis». |
| La società neocostituita non può entrare da subito nel gruppo Iva | INTERPELLO N. 756 DEL 03.11.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che anche dopo la Brexit, si possono applicare ai rapporti fra il gruppo Iva e le branch di società partecipanti, i principi unionali fissati con la sentenza Skandia, dove l'appartenenza della casa madre ovvero della branch ad un gruppo Iva costituito in uno Stato membro fa venire meno il nesso di identità soggettiva che intercorre fra i due soggetti. |
| Ingresso nel gruppo Iva | INTERPELLO N. 757 DEL 03.11.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che per poter entrare a far parte del Gruppo Iva, anche la società di nuova costituzione, controllata interamente da un soggetto aderente ad un Gruppo Iva deve rispettare il requisito temporale previsto dalla legge. |
| Bonus sanificazione non cedibile | CIRCOLARE N. 13/E/2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non può essere oggetto di cessione il bonus sanificazione disciplinato dal D.L. 73/2021, diversamente da quanto previsto precedentemente dal D.L. 34/2020. |
| Rimborso dell'Iva fatturata indebitamente | INTERPELLO N. 762 DEL 03.11.2021 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, conferma che il contribuente che abbia lasciato spirare colpevolmente il termine per la rettifica della fatturazione di cui all'art. 26, c. 3 del medesimo Dpr, non può presentare l'istanza di rimborso nel termine |

biennale ex art. 30-ter Dpr 633/1972.

Imposta di registro
per verbale di
conciliazione
giudiziale

INTERPELLO
N. 755 DEL
03.11.2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che si applica l'imposta di registro dell'1%, al verbale di conciliazione giudiziale che accerta il diritto di credito dell'opponente in misura maggiore di quello ammesso allo stato passivo chirografario, ed estingue definitivamente il giudizio di opposizione. L'imposta va applicata al maggiore importo di credito ammesso definitivamente al passivo dopo l'intervenuta conciliazione giudiziale che estingue il procedimento in atto.

Disallineamenti tra
valori civilistici e
fiscali di beni
ammortizzabili

INTERPELLO
N. 761 DEL
03.11.2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per recuperare il disallineamento tra valori civilistici e fiscali di beni materiali ammortizzabili, la variazione in diminuzione ai fini Ires va recuperata nel primo periodo di imposta dove c'è capienza per la deduzione di un'ulteriore quota di ammortamento fiscale, fino alla quota massima calcolata in applicazione delle aliquote tabellari previste dal D.M. 31.12.1988 e non al termine del periodo di ammortamento civilistico.

Doppia scissione
totale non
proporzionale senza
abuso

INTERPELLO
N. 746 DEL
27.10.2021

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che con riguardo a una valutazione antiabuso sulla scissione totale non proporzionale di due società, un'operazione di questo tipo non genera un vantaggio fiscale indebito se fisiologica alla riorganizzazione.

Il Giudice ha sentenziato



| | | |
|--|-----------------------------------|---|
| Occupazione abusiva di immobile e obbligo di pagamento Imu | CORTE DI CASSAZIONE N. 29658/2021 | La Cassazione ha stabilito che non incide sull'obbligo del proprietario di corrispondere l'Imu, l'occupazione abusiva di un immobile da parte di terzi. |
| Reati tributari e sequestro per equivalente | CORTE DI CASSAZIONE N. 36369/2021 | La Cassazione ha dato via libera al sequestro per equivalente dei beni non ancora individuabili ma non consente invece la confisca. |
| Deducibilità dei costi e nesso di causalità | CORTE DI CASSAZIONE N. 25814/2021 | La Cassazione ha precisato che sia i costi sostenuti sia l'Iva sono deducibili e detraibili dallo stesso conduttore nel caso di lavori di costruzione, di ristrutturazione o manutenzione su beni immobili di terzi con un nesso di causalità con l'attività svolta dal conduttore. |
| Revoca agevolazione Ici per bassi consumi nell'abitazione principale | CORTE DI CASSAZIONE N. 29505/2021 | La Cassazione ha affermato che, il Comune può disconoscere l'agevolazione di cui all'art. 8, D. Lgs. 504/1992, per l'abitazione principale, nel caso in cui i consumi elettrici dell'ultimo triennio sono bassi. |
| Esenzione Iva per attività assistenziali della Srl | CORTE DI CASSAZIONE N. 30975/2021 | La Cassazione ha sancito che è legittimo il beneficio dell'esenzione Iva per le attività assistenziali da parte della Srl interamente partecipata da enti pubblici, in quanto può essere riconosciuto come ente di carattere sociale anche l'ente privato che persegue fini di lucro. |
| Ipoteca sui beni del fondo patrimoniale | CORTE DI CASSAZIONE N. 25010/2021 | La Cassazione ha sancito che l'iscrizione ipotecaria prevista dall'art. 77 Dpr 602/1973, è ammissibile anche sui beni facenti parte di un fondo patrimoniale se l'obbligazione tributaria ha natura strumentale rispetto ai bisogni della famiglia o se il titolare del credito non ne conosceva l'estraneità a tali bisogni. |

| | | |
|---|--|--|
| <p>Reati tributari e codice antimafia</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 39201/2021</p> | <p>La Cassazione ha stabilito che possono essere applicate le regole del codice antimafia alle confische per reati tributari. Per questo motivo, il terzo creditore, che vanta diritti su beni successivamente sottoposti a confisca per reati tributari, deve far valere le proprie ragioni in sede esecutiva penale nel contraddittorio con l'Agenzia nazionale per l'amministrazione dei beni sequestrati e confiscati.</p> |
| <p>Accertamento basato sul verbale firmato dal professionista contabile</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 31620/2021</p> | <p>La Cassazione conferma la validità dell'accertamento fiscale basato sul verbale che è stato firmato, in sede di ispezione, dal professionista che tiene la contabilità in sostituzione del contribuente.</p> |
| <p>Formazione come orario di lavoro</p> | <p>CORTE DI GIUSTIZIA UE C-909-19</p> | <p>La Corte di Giustizia UE ha stabilito che rientra nell'orario di lavoro la formazione professionale svolta su decisione del datore, anche al di fuori dell'attività abituale.</p> |
| <p>Irrilevanza del giudizio penale rispetto a quello tributario</p> | <p>CORTE DI CASSAZIONE N. 29153/2021</p> | <p>La sentenza di proscioglimento con cui è stato chiuso un processo penale per indeducibilità dei costi da reato non determina l'annullamento della pretesa in quanto il giudice tributario deve esaminare autonomamente la rilevanza penale dei fatti valutandone la specifica deducibilità.</p> |

In breve

Sanare l'errore in fatturazione con la nota di credito

Di Francesco Costa

Per rimediare agli errori commessi durante la fatturazione lo strumento principale che viene in aiuto è l'emissione di una nota di variazione in diminuzione dell'IVA ai sensi dell'art. 26 del DPR 633/72. Nel caso ci sia un'impossibilità oggettiva di emettere una nota di variazione nei termini è possibile per il soggetto passivo fare ricorso all'istituto della restituzione dell'IVA da parte dell'Erario (ai sensi dell'art. 30-ter del DPR633/72).

Questi principi sono stati formulati dall'Agenzia delle Entrate nella risposta all'interpello n. 762 pubblicato il 4 novembre 2021 (ed in linea con quanto espresso nell'interpello n. 633/2021).

L'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate è stata abbastanza espansiva rispetto alla norma di riferimento in merito alla possibilità generalizzata di avvalersi della nota di variazione come strumento specifico per la sistemazione di eventuali errori di fatturazione tenendo presente l'art. 26 c. 3 del DPR 633/72 sull'emissione di tale documento.

L'art. 26 c. 3 del DPR 633/72 contempla la variazione in diminuzione dell'imponibile e/o dell'imposta in caso di errori della fatturazione che abbiano dato luogo ad operazioni inesistenti in applicazione dell'art. 21 c. 7 del DPR 633/72.

In linea generale non tutti gli errori in fatturazione integrano l'inesistenza dell'operazione. L'affermazione dell'Agenzia delle Entrate è incentrata su condivisibili canoni di ragionevolezza, giacché la correzione di una fattura errata dovrebbe essere sempre garantita a maggior ragione quando gli elementi da variare siano solamente formali.

È importante la conferma che il cedente o prestatore possa effettuare la variazione in diminuzione nell'ipotesi in cui abbia addebitato l'imposta in eccesso, come nel caso in cui abbia applicato il regime di imponibilità rispetto a quello di esenzione o non imponibilità.

Ricordiamo come secondo la giurisprudenza di legittimità Cass. n. 24289/2020, oltre che per la stessa Agenzia delle Entrate risoluzione n. 51/2021, nel caso appena descritto il

cessionario o committente non possa esercitare il pieno diritto alla detrazione per l'iva eccedente e sia sanzionato nella misura proporzionale del 90% del tributo.

In merito alla pronuncia della Cassazione n. 20843, l'Agenzia chiarisce che il diritto al rimborso ex art. 30-ter del DPR 633/72 è comunque riconosciuto, nel rispetto del principio di neutralità dell'imposta, laddove vi sia stato un errore a fronte del quale "il rischio di perdita del gettito fiscale può ritenersi insussistente". Questo è il caso in cui la fattura erroneamente emessa "sia stata tempestivamente ritirata dal destinatario senza che questi ne abbia fatto uso fiscale" (annotandola nel registro acquisti in altre scritture contabili destinate ad evidenziare il diritto alla detrazione).

Nel caso in cui il cessionario o committente non ha mai annotato le fatture ricevute nel registro degli acquisti, né esercitano il diritto alla detrazione, secondo l'Agenzia delle Entrate, essendo decorsi i termini per emettere la nota di variazione, il soggetto passivo può avvalersi dell'istanza di cui all'art. 30-ter.

È giusto che nel momento in cui il cessionario o committente si accorga dell'errore nell'applicazione dell'IVA, non provveda alla registrazione del documento e all'esercizio del diritto alla detrazione. In questo modo oltre a non incorrere nella sanzione proporzionale ai sensi dell'art. 6 c. 6 del DLgs 471/97, consentirebbe al cedente o prestatore un più ampio margine per il recupero dell'imposta addebitata per errore.

Secondo l'Amministrazione finanziaria è limitata la restituzione dell'imposta di cui all'art. 30-ter, richiesta dal soggetto passivo "per ovviare alla scadenza del termine per l'esercizio alla detrazione, qualora tale termine sia decorso per "colpevole" inerzia del soggetto passivo".

Adesione al servizio di consultazione delle e-fatture fino al 31.12.2021

di Alberto De Stefani

Il termine per aderire al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche e dei loro duplicati informatici proposto dall'Agenzia delle Entrate per i file transitati nello Sdl dal 01.01.2019, è scaduto il 30 settembre.

Gli utenti che non avevano aderito entro il termine, avrebbero avuto la possibilità di esercitare la scelta in un secondo momento, tramite una nuova adesione, rinunciando però alla consultazione delle fatture transitate nello Sdl prima di tale momento.

Adesso, con il provvedimento n. 298662, l'Agenzia delle Entrate, accogliendo le istanze degli operatori che richiedevano una proroga della scadenza, ha riaperto i termini per l'adesione fino al prossimo 31 dicembre 2021. In questo modo è possibile anche recuperare le fatture pregresse.

La riapertura dei termini si è resa necessaria in quanto gli utenti non hanno ben compreso la differenza tra l'adesione al servizio di conservazione e l'adesione al servizio di consultazione, considerando l'adesione sufficiente anche per beneficiare della consultazione.

Precedentemente, la scadenza era stata più volte posticipata a causa delle diverse problematiche relative alla privacy che il Garante della privacy aveva posto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate. In uno degli ultimi provvedimenti con cui veniva disposta la proroga dei termini, era richiamato l'articolo 14 del DL. 124/2019 il quale, prevedendo nuove scadenze per memorizzare le fatture elettroniche, disponeva che i dati in esse contenuti *“possano essere utilizzati dalla Guardia di Finanza, nell'assolvimento delle funzioni di polizia economica e finanziaria, e dall'Agenzia delle entrate e dalla Guardia di Finanza per le attività di analisi del rischio e di controllo a fini fiscali”* (cfr. provv. n. 17289/2021).

In pratica, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza dovevano adottare *“idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati mediante la previsione di apposite misure di sicurezza”*, dopo aver ottenuto il via libera da parte del Garante.

Superato il termine del 30.09 e non essendo intervenuta nessuna ulteriore proroga, sembrava che le questioni sopra riportate fossero state risolte, mettendo fine quindi al periodo transitorio.

L'Agenzia ha invece spostato ulteriormente la scadenza al 31.12.2021. In questo modo si supera da un lato la confusione dovuta ai termini consultazione e conservazione (usati come sinonimi) e dall'altro il fatto la data del 30.09 coincideva con altri adempimenti fiscali, a seguito del rinvio di alcune scadenze per effetto della pandemia.

Il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e il Consiglio nazionale dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro hanno inoltre posto all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, il fatto che *“l'indisponibilità delle fatture pregresse rende più gravosi gli adempimenti da parte dei contribuenti e dei professionisti che li assistono, che devono eventualmente reperire i duplicati delle fatture presso i soggetti emittenti”*. Il rinvio dei termini concesso dall'Agenzia, è stato quindi apprezzato da parte degli iscritti agli ordini.

In conclusione, è opportuno fare chiarezza sulla differenza tra il servizio di conservazione e il servizio di consultazione.

Il servizio di conservazione offerto dall'Agenzia delle Entrate (prov. n. 89757/2018, §7), permette di adempiere agli obblighi previsti dall'art. 39 del DPR 633/72, secondo il quale le e-fatture sono conservate in modalità elettronica, così come stabilito dal DM 17.06.2014. Con questo servizio, entro 48 ore dalla data di ricezione della domanda di esibizione dei documenti conservati, l'Agenzia mette a disposizione nell'area riservata i file richiesti o eventualmente la comunicazione di anomalia della richiesta. L'Agenzia è tenuta a conservare le fatture elettroniche per 15 anni.

Il servizio di consultazione, invece, viene sempre proposto gratuitamente dalla stessa Agenzia (prov. n. 89757/2018, § 8.1, 8-bis e 8-ter) e consente all'utente di consultare e acquisire i file delle e-fatture attive e passive tramite Sdl, all'interno di un'apposita area del portale “Fatture e Corrispettivi”. I file in formato XML restano disponibili fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui sono stati recepiti dallo Sdl.

L'Approfondimento – 1

Modello Redditi 2021 – La corretta indicazione dei crediti d'imposta Covid-19 – seconda parte

di *Alessandro Marcolla*

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi iniziata la scorsa settimana sulla corretta esposizione nel modello Redditi delle indennità/contributi erogati a seguito della emergenza epidemiologica Covid-19.

Dopo aver trattato dell'aspetto contabile e fiscale ed aver iniziato ad affrontare la delicata questione dell'inserimento nel modello Redditi delle agevolazioni concesse ai contribuenti, di seguito ci occuperemo:

- della compilazione del **quadro RU**;
- del riporto nei modelli dichiarativi del:
 - ✓ credito d'imposta per canoni di locazione ad uso non abitativo e affitto d'azienda;
 - ✓ credito d'imposta per sanificazione e acquisto dispositivi di protezione;
 - ✓ credito d'imposta patrimonializzazione;
 - ✓ del credito d'imposta per spese di adeguamento degli ambienti di lavoro.

IL QUADRO RU DEL MODELLO REDDITI

Come anticipato il **quadro RU, sezione I** del modello redditi è destinato ad accogliere le agevolazioni concesse ai contribuenti durante l'emergenza sanitaria.

Il **quadro RU** è unico per tutti i modelli dichiarativi (SC, ENC, SP e PF) e richiede la predisposizione di tanti moduli quanti sono i crediti d'imposta usufruiti dal contribuente.

Premesso ciò, passiamo ad esaminare la **sezione I** del **quadro RU**:

- al **rigo RU1** si deve inserire il codice identificativo del credito d'imposta utilizzato. Codice identificativo riportato in calce alle istruzioni ministeriali dei modelli Redditi;

- il **rigo RU2** rubricato “**credito d’imposta residuo**”, fa riferimento sempre al credito d’imposta iscritto nel **rigo RU1**, riportato, però, dal **rigo RU12** della dichiarazione precedente. Si fa presente che nel modello Redditi 2021 questo rigo sarà utilizzato solo dai soggetti con esercizio solare a cavallo d’anno che hanno maturato i requisiti per poter beneficiare del credito d’imposta indicato nel **rigo RU1**, già nell’anno 2019-2020 e che nel periodo d’imposta 2019-2020, cui si riferisce il modello, non lo hanno utilizzato né in compensazione e né per ridurre il saldo e primo acconto IRES.

In particolare, nel modello Redditi 2020 i crediti d’imposta che potevano essere utilizzati riguardavano quelli aventi codice:

- ✓ **H8 “*Canoni di locazione immobili ad uso non abitativo e affitto d’azienda*”;**
- ✓ **H9 “*Sanificazione e acquisto di dispositivi di protezione*”;**
- al **rigo RU3** si deve iscrivere il credito d’imposta ricevuto dal dichiarante quando questo soggetto risulta essere socio di società “**trasparenti**”, beneficiario di Trust, ovvero cessionario del credito d’imposta indicato nel **rigo RU1**. Si segnala, inoltre, che qualora la norma istitutrice lo preveda, il **rigo RU3** deve essere predisposto anche in presenza di operazioni straordinarie “**dall’incorporante o dal soggetto risultante dalla fusione o dal beneficiario della scissione per l’indicazione del credito d’imposta della società incorporata, fusa o scissa. I dati del credito d’imposta ricevuto devono essere esposti nella sezione VI-A**”.

Relativamente ai crediti d’imposta ricevuti pare opportuno precisare che gli eventuali cessionari non devono compilare il **quadro RU**, ma devono riportare nel **quadro RS, rigo RS450** i crediti d’imposta acquisiti, qualora intendano utilizzarli per scomputare le imposte sui redditi e/o le relative addizionali.

In buona sostanza, quindi, il **quadro RU** deve essere sempre compilato dal soggetto che matura il credito. Un obbligo di compilazione che deve essere assolto anche quando il credito d’imposta viene ceduto.

Dopo questa breve parentesi proseguiamo con la disamina del **quadro RU**:

- al **rigo RU5, colonna 3** deve essere iscritto l’ammontare del credito spettante nel periodo d’imposta 2020;
- nel **rigo RU6** si deve evidenziare l’ammontare del credito, relativo al periodo d’imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, utilizzato in

compensazione con modello F24, avendo cura di riportare gli utilizzi effettuati con il codice tributo relativo al credito indicato nel **rigo RU1**;

- al **rigo RU7** si deve indicare l'ammontare del credito utilizzato in dichiarazione in diminuzione delle imposte e ritenute indicate (ritenute su redditi di lavoro dipendente, IVA, imposte sostitutive, IRES e IRAP), quando questa modalità di utilizzo è prevista dalla norma istitutiva del credito d'imposta. Come precisato dalle istruzioni ministeriali il rigo in questione può essere compilato con riferimento ai crediti d'imposta con codici **“H8” Canoni locazione immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda**, **“H9” Sanificazione e acquisto dispositivi di protezione e “I2” Rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni-investitori**, riportando in particolare nelle colonne 4 e 5 **“l'ammontare del credito utilizzato in diminuzione dei versamenti, rispettivamente, degli acconti e del saldo dell'IRES relativa al periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione”**, ovvero l'anno 2020.

Sempre con riferimento al **rigo RU7** segnaliamo, inoltre, che:

- ✓ questo rigo non dovrà essere compilato per il credito d'imposta **“canoni di locazione di botteghe e negozi”**, di cui all'art. 65 del DL n. 18/2020, perché detto credito è utilizzabile, a norma dell'art. 27 del Dlgs n. 241/1997, solo in compensazione;
- ✓ quando il credito d'imposta è utilizzato, compensando tramite modello F24 le imposte e le ritenute indicate nelle **colonne da 1 a 7 del rigo RU7**, l'utilizzo del credito d'imposta deve essere valorizzato solo nel **rigo RU6**;
- nel **rigo RU8** deve essere riportato **“l'ammontare del credito di cui al rigo RU6 versato con il modello di pagamento F24 nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione e fino alla data di presentazione della medesima. Nel rigo va indicato l'importo del credito d'imposta versato a seguito della rideterminazione dello stesso oppure a seguito di ravvedimento, al netto dei relativi interessi e sanzioni”**;
- il **rigo RU9, colonna 1** deve essere compilato solo se il credito è stato ceduto ai sensi dell'art. 122 del DL n. 34/2020. In tal caso, occorre iscrivere nella **colonna 1** l'importo ceduto e comunicato all'Agenzia delle Entrate nel corso del periodo d'imposta 2020 tramite l'apposita procedura. Si ricorda che in caso di cessione del credito d'imposta non deve essere compilata la **sezione VI-B**;

- al **rigo RU10** si deve indicare **“l’ammontare del credito d’imposta trasferito da parte dei soggetti aderenti al consolidato e alla tassazione per trasparenza nonché da parte dei Trust”**;
- nel **rigo RU12** è presente la parte di credito d’imposta non utilizzato nel periodo d’imposta 2020, che potrà essere riportata nel modello Redditi relativo all’anno 2021.

IL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO EX ART. 25 DEL DL N. 34/2020

Il contributo a fondo perduto, di cui all’art. 25 del DL n. 34/2020, erogato ai soggetti colpiti dall’emergenza sanitaria non deve essere indicato nel **quadro RU**. Detto contributo deve essere valorizzato, infatti, unicamente nel **quadro RS**.

Di seguito una breve esemplificazione circa l’indicazione di questo contributo.

Esempio 1

Ipotizziamo che una società operante nel commercio al dettaglio di materiali da costruzione abbia ottenuto nel corso del 2020 un contributo a fondo perduto pari a € 3.000. Questo importo andrà indicato unicamente nel quadro RS nel seguente modo.

| Aiuti di Stato | | | | | | | | | | |
|-------------------------------|-----------------|--------------------|-----------------------|--------------------|----------|-------------------------|--------------------------------|-----|----|-----|
| BASE GIURIDICA | | | | | | | | | | |
| Codice aiuto | Quadro | Tipo norma | Anno | Numero | Articolo | Estensione | Comma | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| 20 | | | | | | | | | | |
| Codice CAR | Forma Giuridica | Dimensione impresa | Codice attività ATECO | | Settore | Tipo SIEG | Importo totale aiuto spettante | | | |
| 11-A | SR | | 47.52.30 | | 1 | | 3.000 | | | ,00 |
| DATI DEL PROGETTO | | | | | | | | | | |
| Data inizio | | | Data fine | | | Codice Regione | Codice Comune | CAP | | |
| 18 | giorno | mese | anno | 19 | giorno | mese | anno | 20 | 21 | 22 |
| | | | | | | | | | | |
| Tipologia (via, piazza, ecc.) | | Indirizzo | | | | Numero civico | | | | |
| 23 | | 24 | | | | 25 | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| Tipologia costi | | Costi agevolabili | | Intensità di aiuto | | Importo aiuto spettante | | | | |
| 26 | | 27 | | 28 | | 29 | | | | |
| 20 | | | | | | 3.000 | | | | |
| | | | | | | ,00 | | | | |

IL CREDITO D’IMPOSTA PER “CANONI DI LOCAZIONE IMMOBILI AD USO ABITATIVO E AFFITTO D’AZIENDA”, CODICE H8 NEL MODELLO REDDITI SC2011

Osserviamo per prima cosa che il credito d’imposta per canoni di locazione di immobili ad uso abitativo e affitto d’azienda è una agevolazione rapportata al pagamento del canone di locazione di immobili strumentali per destinazione (a prescindere dalla categoria catastale), che spetta:

- a coloro che hanno sostenuto la spesa nei mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020. Per le imprese turistico – ricettive spetta, invece, per i mesi di aprile, maggio, giugno e luglio;
- solo se in ciascuno dei mesi sopra evidenziati dell'anno 2020 è stata registrata una diminuzione di almeno il 50% del fatturato o dei corrispettivi rispetto agli stessi mesi del periodo d'imposta precedente (anno 2019). Più precisamente, al ricorrere di questa eventualità il credito d'imposta spetta nella misura del:
 - ✓ 60% (20% per le imprese con ricavi o compensi 2019 superiori a 5 milioni di euro) dell'ammontare mensile del canone di locazione, di leasing o di concessione;
 - ✓ 50% (10% per le imprese con ricavi o compensi 2019 superiori a 5 milioni di euro) del canone di affitto d'azienda.

A seguito dell'emanazione del decreto "**Ristori**" e del decreto "**Ristori bis**" l'agevolazione in parola è stata estesa, in presenza di determinate condizioni, anche per i mesi di ottobre, novembre e dicembre.

Di questa agevolazione possono beneficiarne imprese, lavoratori autonomi enti del Terzo settore, ed enti religiosi civilmente riconosciuti.

Si ricorda, inoltre, che il "**bonus**" canoni di locazione immobili ad uso abitativo e affitto d'azienda:

- non è cumulabile con il credito d'imposta botteghe e negozi di cui all'art. 65 del DL n. 18/2020 (Decreto Cura Italia);
- è utilizzabile in diminuzione delle imposte sui redditi e in compensazione a norma dell'art. 17 del Dlgs n. 241/1997.

Di seguito un esempio.

Esempio 2

Supponiamo che nel periodo d'imposta 2020 una società operante nel commercio al dettaglio di materiali da costruzione abbia maturato il diritto ad usufruire del credito d'imposta "canoni di locazione immobili ad uso abitativo e affitto d'azienda" per un importo pari a € 3.500.

Per l'utilizzo del credito la società non ha dovuto presentare nessuna istanza, dato che per usufruire di questa agevolazione il contribuente è tenuto solo a verificare se sussistono i presupposti per poterne beneficiare.

Supponiamo, inoltre, che la società abbia utilizzato in compensazione nel modello F24 con codice tributo 6920 detto credito per:

- un importo di € 1.500 fino al 31.12.2020;
- un importo di € 1.500 in riduzione del saldo IRES relativo al periodo d'imposta 2020.

Ebbene la società dovrà compilare il quadro RU nel seguente modo.

| SEZIONE I | | Dati identificativi del credito d'imposta spettante | | Codice credito | | | | |
|---|---|---|---------------------------|----------------|---------------------|----------------------|---------------------------------|------|
| Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni) | RU1 | canoni locazione immobiliare a uso non abitativo | | 1 H 8 | | | | |
| | RU2 | Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione | | | | ,00 | | |
| | RU3 | Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A) | | | | ,00 | | |
| | RU5 | Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 82 ,00 C2 ,00 02 ,00) 3 | | | | 3.500,00 | | |
| | RU6 | Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 | | | | 1.500,00 | | |
| | RU7 | Ritenute | IVA (Periodici e acconti) | IVA (Saldo) | IRES (Acconti) | IRES (Saldo) | Imposta sostitutiva | IRAP |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | 1.500,00 | ,00 | ,00 |
| | RU8 | Credito d'imposta riversato | | | | ,00 | | |
| | RU9 | Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B) | | | | Art. 1260 c.c. 1 ,00 | Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,00 | |
| | RU10 | Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN) | | | | ,00 | | |
| | RU11 | Credito d'imposta richiesto a rimborso | | | | ,00 | | |
| RU12 | Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) | | | | Vedere istruzioni 1 | 2 500,00 | | |

La stessa società è tenuta a compilare anche il quadro RS, rigo RS401, riguardante gli aiuti di Stato.

Ipotizzando che la nostra società sia una Srl, classificata come micro impresa secondo la definizione contenuta nella Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6.5.2003, il rigo RS401 dovrà essere compilato nel seguente modo.

| Aiuti di Stato | | BASE GIURIDICA | | | | | | | | | | |
|----------------|--|-------------------------------|---------------------|--------------------|-----------------------|----------------|-------------------------|---------------|--------------------------------|------------|---------|--|
| | | Codice aiuto | Quadro | Tipo norma | Anno | Numero | Articolo | Estensione | Comma | | | |
| | | 1 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | Numero | Estensione | Lettera | |
| | | 6 | 0 | | | | | | 9 | 10 | 11 | |
| | | Codice CAR | Forma Giuridica | Dimensione impresa | Codice attività ATECO | | Settore | Tipo SIEG | Importo totale aiuto spettante | | | |
| | | 11-A | 12 SR | 13 | 14 | 47.52.30 | 15 1 | 16 | 17 | 3.000,00 | | |
| RS401 | | DATI DEL PROGETTO | | | | | | | | | | |
| | | Data inizio | Data fine | | | Codice Regione | | Codice Comune | | CAP | | |
| | | 18 giorno mese anno | 19 giorno mese anno | | | 20 | 21 | 22 | | | | |
| | | Tipologia (via, piazza, ecc.) | Indirizzo | | | | | Numero civico | | | | |
| | | 23 | 24 | | | | | 25 | | | | |
| | | Tipologia costi | Costi agevolabili | | Intensità di aiuto | | Importo aiuto spettante | | | | | |
| | | 26 20 | 27 ,00 | | 28 | | 29 ,00 | | | | | |

I CESSIONARI

I cessionari del credito d'imposta locazioni e sanificazioni non devono compilare il **quadro RU**, ma sono tenuti a riportare il credito ricevuto nel **quadro RS, rigo RS450**, qualora utilizzino detto credito per ridurre le imposte sul reddito e/o le relative addizionali.

Riprendendo i dati dell'esempio 2 supponiamo che la nostra società operante nel commercio al dettaglio di materiali da costruzione abbia:

- interamente ceduto il credito d'imposta "**canoni di locazione immobili ad uso abitativo e affitto d'azienda**" maturato nel corso 2020;
- debitamente compilato il **rigo RU9**.

Supponendo che il cessionario abbia utilizzato il credito acquistato dalla nostra società per ridurre l'IRES dovuta, questo soggetto dovrà compilare il **rigo RS450** nel seguente modo.

| | | | |
|-------------------------------------|-------|--|---|
| Crediti d'imposta COVID-19 ricevuti | RS450 | Credito d'imposta locazioni (art. 28 DL 34/2020) | Credito d'imposta sanificazione (art. 125 DL 34/2020) |
| | | 1 | 2 |
| | | 3.500,00 | ,00 |

II CREDITO D'IMPOSTA PER "SANIFICAZIONE E ACQUISTO DISPOSITIVI DI PROTEZIONE", CODICE H9 NEL MODELLO REDDITI SC2011

Tralasciando l'esame della misura in questione proponiamo la seguente esemplificazione.

Esempio 3

Ipotizziamo che una Srl con esercizio sociale 1.10.2019 – 30.9.2020 abbia maturato un credito pari a € 2.000 per "sanificazione e acquisto dispositivi di protezione" e compilato il modello Redditi SC 2020, quadro RU nel seguente modo.

| SEZIONE I | | Dati identificativi del credito d'imposta spettante | | Codice credito | | | | |
|---|---|--|---------------------------|----------------|--------------------------------|--|---------------------|------|
| Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni) | RU1 | sanificazioni e acquisto dispositivi di protezione | | 1 H9 | | | | |
| | RU2 | Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione | | | | ,00 | | |
| | RU3 | Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A) | | | | ,00 | | |
| | RU5 | Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 92 ,00 C2 ,00 D2 ,00) 3 | | | | 2.000,00 | | |
| | RU6 | Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 | | | | ,00 | | |
| | RU7 | Ritenute | IVA (Periodici e acconti) | IVA (Saldo) | IRES (Acconti) | IRES (Saldo) | Imposta sostitutiva | IRAP |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| | RU8 | Credito d'imposta riversato | | | | ,00 | | |
| | RU9 | Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B) | | | | Art. 1260 c.c. 1 ,00 Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 ,00 | | |
| | RU10 | Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN) | | | | ,00 | | |
| | RU11 | Credito d'imposta richiesto a rimborso | | | | ,00 | | |
| RU12 | Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) | | | | Vedere istruzioni 1 2 2.000,00 | | | |

Con questi dati la società nel modello Redditi 2021 dovrà:

- **indicare nel rigo RU2 il credito d'imposta riportato dal periodo precedente, iscritto nel rigo RU12 del modello Redditi 2020;**
- **evidenziare l'utilizzo in compensazione nel modello F24 del credito per il relativo importo nel rigo RU6, oppure l'eventuale utilizzo in riduzione del saldo e degli acconti IRES relativi al periodo d'imposta 2020-2021 nel rigo RU7, colonne 4 e 5.**

IL CREDITO D'IMPOSTA PER "PATRIMONIALIZZAZIONE LATO INVESTITORI", CODICE I2 NEL MODELLO REDDITI SC2011

Supponiamo che una Srl abbia sottoscritto un aumento di capitale in un'altra società. Aumento deliberato entro il 31.12.2020 ed eseguito tramite un conferimento in denaro effettuato nella stessa data.

Ricorrendo i presupposti sanciti dall'art. 26, comma 4 del DL n. 34/2020 l'investitore può usufruire del credito d'imposta "**patrimonializzazione**", se ha presentato l'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate e ne ha conseguito il relativo riconoscimento.

Ebbene, il credito d'imposta riconosciuto è fruibile:

- in diminuzione delle imposte nel modello Redditi 2021 e nei successivi, fino a quando non se ne completa l'utilizzo;
- in compensazione, a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione del modello Redditi 2021.

Ricordiamo, inoltre, che il credito d'imposta in questione, indicato nel **rigo RU5** deve essere evidenziato anche nel **quadro RS, rigo RS401 "Aiuti di Stato"**.

Di seguito un esempio di compilazione.

Esempio 4

Una Srl nel corso del 2020 ha effettuato un conferimento in denaro a favore di una società per € 100.000. Ricorrendo tutti i presupposti previsti dall'art. 26 del DL n. 34/2020 la Srl matura il diritto ad aver un credito d'imposta "patrimonializzazione" pari al 20% del conferimento eseguito, ovvero € 20.000.

Dati questi elementi la Srl conferente dovrà indicare nel modello Redditi 2021, oltre ai dati identificativi, l'ammontare del credito d'imposta spettante nel Rigo RU5.

Supponendo, inoltre, che il credito d'imposta sia stato utilizzato in sede di dichiarazione per scomputare il saldo IRES 2020 il quadro RU dovrà essere compilato nel seguente modo.

| SEZIONE I | | Dati identificativi del credito d'imposta spettante | | Codice credito | | | | | |
|---|------|---|------------|----------------------------|---------------------|------------------|-----------------------------|-----------------------|--------|
| Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni) | RU1 | rafforzamento patrimoniale imprese - investitori | 1 | 2 | | | | | |
| | RU2 | Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione | | | | ,00 | | | |
| | RU3 | Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A) | | | | ,00 | | | |
| | RU5 | Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui: 1, 2, 3 ² , 4 ² , 5 ²) 3 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | 20.000,00 | | |
| | RU6 | Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 | | | | | ,00 | | |
| | RU7 | Credito utilizzato ai fini | Ritenute 1 | MA (Periodici e acconti) 2 | IVA (Saldo) 3 | IRES (Acconti) 4 | IRES (Saldo) 5 | Imposta sostitutiva 6 | IRAP 7 |
| | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | 20.000,00 | ,00 | ,00 |
| | RU8 | Credito d'imposta riversato | | | | | | | ,00 |
| | RU9 | Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B) | | | Art. 1260 c.c. 1 | ,00 | Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2 | | ,00 |
| | RU10 | Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN) | | | | | | | ,00 |
| | RU11 | Credito d'imposta richiesto a rimborso | | | | | | | ,00 |
| | RU12 | Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) | | | Vedere istruzioni 1 | | | | ,00 |

Si ricorda che il credito d'imposta in questione deve essere riportato anche nel prospetto "Aiuti di Stato", quadro RS, rigo RS401 del Modello Redditi 2021.

IL CREDITO D'IMPOSTA PER "SPESE DI ADEGUAMENTO DEGLI AMBIENTI DI LAVORO", CODICE I6 NEL MODELLO REDDITI SC2011

Il credito d'imposta per "**spese di adeguamento degli ambienti di lavoro**" è un'agevolazione:

- usufruibile esclusivamente in compensazione dal 1.1.2021 al 30.6.2021;
- che spetta a coloro che soddisfano i requisiti ex art. 120 del DL n. 34/2020 e che hanno presentato apposita istanza all'Agencia delle Entrate.

Si osserva, inoltre, che i soggetti con periodo d'imposta a cavallo d'anno devono riportare il credito maturato, relativo alle spese sostenute nella frazione dell'anno 2020 nel modello Redditi 2021 e non in quello relativo al periodo d'imposta precedente.

Di seguito una esemplificazione.

Esempio 5

Ipotizziamo che una Srl abbia sostenuto fino al 30.9.2020 spese per adeguamento ambienti di lavoro per un importo pari a € 2.000 e che nella successiva frazione di anno 1.10.2020 – 30.9.2021 ne abbia sostenute altrettante per ulteriori € 4.000.

In una situazione di tal genere, non potendo valorizzare nel modello redditi 2020 il credito maturato, la società dovrà riportare nel modello Redditi 2021 anche le spese sostenute fino al 30.9.2020.

Diversamente dagli altri crediti d'imposta, infatti, la compilazione del rigo RU6 riguarda anche l'importo del credito utilizzato in compensazione nel 2020.

Pertanto, nel nostro esempio la società dovrà indicare il credito utilizzato in compensazione entro il termine di scadenza del 30.6.2021.

Supponendo, quindi, che la società abbia maturato tutto il credito di € 6.000 (2.000 + 4000) entro il mese di gennaio 2021 e abbia compensato detto credito con l'IVA dovuta, risultante dalle liquidazioni dei primi mesi dell'anno 2021, il quadro RU dovrà essere così compilato.

| SEZIONE I | | Dati identificativi del credito d'imposta spettante | | Codice credito | | | | |
|---|---|--|----------|----------------|--------------------------------|---------------------------------|--|------|
| Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni) | RU1 | spese di adeguamento ambienti di lavoro | | 1 | 6 | | | |
| | RU2 | Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione | | | | ,00 | | |
| | RU3 | Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A) | | | | ,00 | | |
| | RU5 | Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui ¹ ,00 ² ,00 ^{B2} ,00 ^{C2} ,00 ^{D2} ,00) ³ | | | | 6.000 ,00 | | |
| | RU6 | Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24 | | | | 6.000 ,00 | | |
| | RU7 | Credito utilizzato ai fini | Ritenute | IVA (Saldo) | IRES (Acconti) | IRES (Saldo) | Imposta sostitutiva | IRAP |
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| | | | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 | ,00 |
| | RU8 | Credito d'imposta riversato | | | | ,00 | | |
| | RU9 | Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B) | | | | Art. 1260 c.c. ¹ ,00 | Art. 43-ter D.P.R. 602/73 ² ,00 | |
| | RU10 | Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN) | | | | ,00 | | |
| | RU11 | Credito d'imposta richiesto a rimborso | | | | ,00 | | |
| RU12 | Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione) | | | | Vedere istruzioni ¹ | ² ,00 | | |

L'Approfondimento – 2

La responsabilità del consulente nell'ipotesi di bancarotta

di Federico Camani

PREMESSA

Nell'ambito della responsabilità penale in capo al fallito per bancarotta fraudolenta o semplice, così come disciplinato dai nuovi articoli 322 e 323, D.lgs. 14/2019, è possibile che determinate azioni, come la conclusione di un negozio giuridico volto a distrarre parte del patrimonio oggetto di fallimento, siano portate a termine con l'aiuto di un professionista del settore.

Commercialisti e avvocati, nel caso di specie, non sono esenti da responsabilità penali qualora abbiano partecipato attivamente al compimento di atti fraudolenti diretti a distrarre l'asse patrimoniale dagli occhi dei creditori. In particolare, qualora si fosse in presenza di elementi probatori facilmente identificabili quali un accordo distrattivo, un comportamento criminoso e/o un'attività consulenziale dolosamente predeterminata, è chiaro che la responsabilità del fallito si accompagna alla responsabilità del professionista, il quale può rischiare, nei casi più gravi, il sequestro del suo patrimonio.

LA RESPONSABILITA' DEL CONSULENTE NEI REATI FALLIMENTARI

Come noto, la disciplina fallimentare regolamentata dal Regio Decreto n. 267/1942 è stata riformata con il nuovo Decreto Legislativo n. 14/2019, in attuazione della Legge n. 155/2017.

In particolare, il reato di bancarotta fraudolenta è disciplinato dal nuovo articolo 322, D.lgs. 14/2019 il quale, sostanzialmente riprendendo quanto disposto dall'ex articolo 216, R.D. 267/1942, ci indica che *"è punito con la reclusione da 3 a 10 anni, se è dichiarato in liquidazione giudiziale, l'imprenditore, che:*

- a. ha distratto, occultato, dissimulato, distrutto o dissipato in tutto o in parte i suoi beni ovvero, allo scopo di recare pregiudizio ai creditori, ha esposto o riconosciuto passività inesistenti;*

- b. ha sottratto, distrutto o falsificato, in tutto o in parte, con lo scopo di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o di recare pregiudizi ai creditori, i libri o le altre scritture contabili o li ha tenuti in guisa da non rendere possibile la ricostruzione del patrimonio o del movimento degli affari.*

La stessa pena si applica all'imprenditore, dichiarato in liquidazione giudiziale, che, durante la procedura, commette uno dei fatti preveduti dalla lettera a), ovvero sottrarre, distrugge o falsifica i libri o le altre scritture contabili. È punito con la reclusione da 1 a 5 anni l'imprenditore in liquidazione che...omissis... esegue pagamenti o simula titoli di prelazione".

A tal fine, si parla di "distrazione" per indicare la condotta attraverso la quale l'imprenditore fallito si distacca dai beni del proprio patrimonio o della società, con conseguente depauperamento dell'asse concorsuale. Più in particolare, con la distrazione i beni della società vengono fatti rientrare nella sfera personale del socio (o viceversa) senza che, di questa operazione, ne venga data notizia, ovvero senza contropartita reperibile.

Quanto al reato di bancarotta semplice, l'articolo 323, D.lgs. 14/2019 cita che "è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni, se è dichiarato in liquidazione giudiziale, l'imprenditore che, fuori dai casi di bancarotta fraudolenta:

- a. ha sostenuto spese personali o per la famiglia eccessive rispetto alla sua condizione economica;*
- b. ha consumato una notevole parte del suo patrimonio in operazioni di pura sorte o manifestamente imprudenti;*
- c. ha compiuto operazioni di grave imprudenza per ritardare l'apertura della liquidazione giudiziale;*
- d. ha aggravato il proprio dissesto, astenendosi dal richiedere la dichiarazione di apertura della propria liquidazione giudiziale...omissis".*

Il reato di bancarotta fraudolenta è un reato proprio, potendo essere commesso dall'imprenditore fallito o da soggetti a esso equiparati. Ciò significa che la bancarotta è un reato a soggettività ristretta in quanto può essere perpetrato soltanto da soggetti che rivestono una determinata qualifica; tuttavia, ciò non esclude che un soggetto non qualificato possa concorrere con l'*intraneus*.

In altre parole, è ben possibile che nel reato di bancarotta (fraudolenta o semplice) concorra una persona terza, la quale sia d'accordo con l'imprenditore al fine di portare a termine determinate operazioni o azioni illecite. Ecco che, a questo punto, si inserisce la figura del consulente il quale, nell'ambito delle sue funzioni consulenziali, può fornire "aiuti" per la commissione del reato. L'ausilio tecnico proprio del consulente fa emergere una problematica di confine: è bene distinguere la tipica funzione consulenziale da quella che, in un ottica diversa, può configurarsi come tale con il solo scopo di commettere un reato.

La discriminante ovvero la questione dell'estensione della responsabilità penale a soggetti terzi, oltre a quelli individuati come rappresentanti dell'impresa e al fallito, è stata spesso oggetto di dibattiti che, tuttavia, hanno confluato in un'unica direzione: *"concorre, in qualità di "extraneus" nel reato di bancarotta fraudolenta patrimoniale il consulente che, consapevole dei propositi distrattivi dell'amministratore di diritto della società dichiarata fallita fornisca consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori e lo assista nella conclusione dei relativi negozi ovvero svolga attività dirette a garantirgli l'impunità o a rafforzarne, con il proprio ausilio e con le proprie assicurazioni, l'intento criminoso"* (Corte di Cassazione, sentenza n. 8276/2015). In altre parole, così come citato dalle sentenze della Corte di Cassazione n. 49472/2013, n. 8349/2016, n. 25022/2020, *"è configurabile il concorso nel reato di bancarotta fraudolenta da parte di persona estranea al fallimento qualora la condotta realizzata in concorso col fallito sia stata efficiente per la produzione dell'evento e il terzo concorrente abbia operato con la consapevolezza e la volontà di aiutare l'imprenditore in dissesto a frustrare gli adempimenti predisposti dalla legge a tutela dei creditori dell'impresa"*.

Tuttavia, il più delle volte è difficile operare una distinzione fra l'attività consulenziale "pura" e l'attività consulenziale che può indurre o aiutare l'imprenditore a commettere un reato: le due attività, sebbene prodotte dallo stesso individuo, devono essere nettamente distinte. In particolare, al fine di individuare l'attività illecita del consulente che ha consapevolmente concorso alla commissione del reato è necessario individuare se vi sia la presenza di una specifica programmazione e pianificazione del reato, ovvero se il professionista abbia assunto un ruolo di "regista e di comando nella tecnica fraudolenta" (Corte di Cassazione, sentenza n. 19545/2010).

GLI ELEMENTI A PROVA DEL REATO

Nonostante gli orientamenti presi in esame possano allargare il cerchio di responsabilità del consulente, la Suprema Corte non si è mai discostata dai principi in tema di concorso di persone nel reato. Più in particolare, affinché possa affermarsi la responsabilità penale del consulente è necessario che vi sia la presenza congiunta di quattro elementi, ovvero di un accordo criminioso con il soggetto qualificato, un contributo concorsuale, un comportamento doloso e del c.d. dolo di concorso.

Partendo dall'accordo criminioso, esso è indispensabile affinché possano essere gettate le basi per l'individuazione della responsabilità del consulente: dall'accordo può desumersi la condotta fraudolenta del consulente o di un soggetto terzo, il che può essere il punto di partenza per determinare la responsabilità solidale dell'estraneo.

Di fatto, l'elemento più importante dovrebbe essere il contributo concorsuale, mediante il quale il consulente apporta un concreto aiuto materiale o morale al fine di produrre l'evento criminioso. Infatti, risponde del reato di condotta fraudolenta il consulente che apporta, all'interno di un accordo criminioso, un contributo teso a creare una situazione, per esempio, di bancarotta fraudolenta. Alternativamente, in assenza di un diretto coinvolgimento nella concreta attuazione dello schema fraudolento, i limiti del contributo penalmente rilevante devono essere trovati nell'attività consulenziale che, esorbitando l'ordinaria consulenza legale o fiscale, si traduca in una vera e propria "ideazione" o "programmazione" del reato (Corte di Cassazione, sentenza n. 19545/2010).

Il comportamento doloso, ovvero la condotta del consulente idonea a integrare il reato, rappresenta il terzo elemento indispensabile per pronunciare l'eventuale concorso solidale alla realizzazione di un evento criminioso. Il comportamento doloso assume rilevanza non solo quando si pone come condizione dell'evento lesivo, ma anche quando prende la forma di un contributo agevolatore, cioè quando il reato, senza la condotta di agevolazione, sarebbe stato ugualmente commesso ma con maggiori incertezze di riuscita. Si ritiene sufficiente che la condotta di partecipazione debba manifestarsi in un comportamento esteriore idoneo ad arrecare un contributo apprezzabile alla commissione del reato, mediante l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti ovvero il rafforzamento del proposito criminale nei medesimi, e che il partecipe, per effetto della sua condotta, abbia aumentato la possibilità di produzione del reato. Peraltro, qualora l'attività criminiosa sia atipica, ovvero non faccia parte di una condotta criminiosa per cui il giudice sarebbe impossibilitato a non esimersi, vige comunque il dovere di motivare sulla

prova della sua esistenza e sulla reale partecipazione del consulente alla fase ideativa o preparatoria del reato. È parimenti ritenuto ammissibile il concorso nel reato di bancarotta fraudolenta da parte del consulente fiscale negli illeciti tributari commessi in via principale dal suo assistito.

In tema, l'articolo 11, D.lgs. 74/2000, ci ricorda che chiunque compia atti simulatori o fraudolenti sui propri beni o altrui, in modo tale da rendere totalmente inefficace la procedura di riscossione coattiva e di sottrarsi al pagamento delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto, delle sanzioni e degli interessi, *“è punito con la reclusione da 6 mesi a 4 anni”*. Parimenti, è condannato colui che, al fine di ottenere un pagamento parziale dei tributi e relativi accessori, indica nella documentazione *“elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi per un ammontare complessivo superiore a euro 50.000”*. La Corte Suprema si è espressa nel senso di ammettere il concorso del consulente nel reato tributario anche laddove il beneficio dell'attività fraudolenta sia percepito dal solo assistito e l'attività del professionista, sebbene in stretta collaborazione con il cliente, sia limitata a offrire il mezzo tecnico attraverso cui commettere il reato (Corte di Cassazione, sentenza n. 28341/2001, n. 24166/2011, n. 1999/2017).

Recentemente, la Corte si è espressa in maniera più stringente arrivando a concludere che, al fine di rilevare una responsabilità concorsuale, il contributo del consulente deve essere *“concreto, consapevole, seriale, ripetitivo”*, tale da renderlo *“consapevole e cosciente ispiratore della frode”* (Corte di Cassazione, sentenza n. 36461/2019). In altre parole, il contributo del consulente deve essere concreto e consapevole, ovvero oggettivamente verificabile, cosicché l'eventuale sequestro dei suoi beni possa trovare fondamento nel suo comportamento doloso, nella sua azione volta a idealizzare la frode fiscale ovvero nel suo contributo a realizzare il reato in contestazione.

Parallelamente a questo, il professionista deve conservare pur sempre un convincimento mentale ben definito, ovvero il c.d. dolo di concorso. In particolare, il consulente deve aver agito con la consapevolezza di determinare un depauperamento del patrimonio sociale ai danni del creditore, non essendo, invece, richiesta la specifica conoscenza del dissesto della società poiché l'evento del reato non è rappresentato dal fallimento bensì dalla lesione dell'interesse patrimoniale della massa. In altre parole, il consulente deve avere partecipato attivamente all'elaborazione del piano (c.d. accordo criminoso), con la consapevolezza di aver aiutato attivamente il soggetto *“fallito”* al compimento di atti

fraudolenti. Alternativamente, in assenza di una partecipazione attiva all'interno dell'accordo, il consulente può concorrere nella responsabilità solidale con il fallito solamente nel caso in cui vi siano operazioni fittizie od operazioni tali che, collettivamente proposte, possano arrecare danno al patrimonio della società.

In sintesi, il consulente risponde a titolo di concorso nel reato proprio secondo il generale modello di incriminazione delineato dall'articolo 110, c.p., in presenza dell'accordo con il soggetto qualificato, della prestazione di un contributo casualmente rilevante e della consapevolezza di contribuire, con altri, alla realizzazione del fatto tipico, con la conseguenza che il relativo standard probatorio richiede la puntuale dimostrazione dell'apporto materiale e morale dell'imputato nelle singole fasi della condotta fraudolenta.

IL SEQUESTRO PREVENTIVO DEI BENI DEL CONSULENTE

Già il D.lgs. 231/2001, in materia di responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, ci ricorda che le sanzioni per illecito amministrativo dipendente da reato sono principalmente quattro, ovvero:

- la sanzione pecuniaria,
- la sanzione interdittiva,
- la pubblicazione della sentenza,
- la confisca del prezzo o del profitto di reato.

Premesso che l'ente (persona giuridica) è responsabile per i reati commessi da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione e/o di direzione dell'ente, nonché da persone soggette a direzione e coordinamento di quest'ultime, è utile ricordare che la pubblicazione della sentenza e la confisca del prezzo o del profitto di reato addiventano qualora si sia in presenza di una sanzione interdittiva, ovvero quando il reato commesso da soggetti che rivestono posizioni apicali di direzione e controllo della società, abbia prodotto un profitto di rilevante entità, nonché quando vi sia reiterazione di illecito.

A questo punto, viene naturale collegarsi al sequestro preventivo disciplinato dall'articolo 321, C.p.p., a norma del quale il giudice può "*disporre il sequestro preventivo delle cose di cui è consentita la confisca*". La Corte di Cassazione ha recentemente identificato, in una pronuncia relativa a un procedimento per truffa aggravata per il conseguimento di

erogazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 640-bis, c.p.34, i requisiti caratterizzanti la soglia minima di rilevanza del contributo consulenziale nella "*strettissima solidarietà, sul piano materiale e morale*" con l'autore principale del reato. In particolare, ha rilevato come il consulente non si sarebbe limitato a svolgere mera attività di consulenza aziendale finalizzata all'ottenimento di finanziamenti e agevolazioni pubbliche, ma avrebbe prestato "*una consapevole partecipazione ai reati di truffa*" (consistenti in fatture per operazioni inesistenti, produzione di una polizza assicurativa falsa e presentazione di una falsa dichiarazione sostitutiva di atto notorio) (Corte di Cassazione, sentenza n. 25022/2020).

Elementi probatori a sostegno della condotta fraudolenta del consulente sarebbero state alcune movimentazioni di danaro tra i due soggetti, tali da rivelare una compartecipazione del consulente stesso all'ingiusto profitto, e la presentazione, da parte di quest'ultimo, di istanze per il conseguimento di finanziamenti. Insomma, all'interno di un vero e proprio accordo criminoso, si è instaurata un'attività consulenziale fraudolenta, mossa da un comportamento criminoso e dal c.d. dolo di concorso, che ha esposto il consulente al reato di bancarotta fraudolenta.

Con una sentenza ancora più recente, la Corte di Cassazione ha ribadito la responsabilità penale del consulente che, consapevole dei propositi distrattivi dell'imprenditore o dell'amministratore di una società in dissesto, fornisce a questi consigli o suggerimenti sui mezzi giuridici idonei a sottrarre i beni ai creditori o svolga un'attività diretta a garantire l'impunità o a rafforzare, con il proprio ausilio e con le proprie preventive assicurazioni, l'altrui progetto delittuoso. Nel caso di specie, un avvocato è stato raggiunto da un provvedimento di sequestro diretto e per equivalente nell'ambito di un procedimento penale avviato a suo carico in relazione a vari capi di accusa, tra cui bancarotta fraudolenta patrimoniale e false comunicazioni sociali. In particolare, con la sentenza della Corte di Cassazione n. 6164/2021, si è ribadito che il legale del fallito, favorendo assieme ad altro consulente contabile una serie di distrazioni e operazioni dolose volte al depauperamento dell'asse patrimoniale e al fallimento della società, ha partecipato attivamente attraverso un'attività criminosa, per mezzo di un accordo predeterminato, all'attività di bancarotta fraudolenta. La Corte ha ribadito come il legale fosse l'ideatore di atti fraudolenti volti a rendere inefficace l'attività di riscossione coattiva del Fisco rispetto a una pluralità di debiti erariali delle società, tutte riconducibili a una nota famiglia, avvenendo ciò mediante complesse operazioni commerciali di

trasformazioni societarie, campi di sede legale e nomine di teste di legno, quali amministratori e liquidatori delle varie entità societarie.

Nel mentre del sequestro, che alla pari di quanto citato nel D.lgs. 231/2001 si configura nella confisca del prezzo di reato, la Corte ha ribadito l'assoluta difficoltà in merito alle condotte impeditive delle azioni di recupero del credito erariale e ha ricordato che, ai fini della determinazione del prezzo di reato (o profitto di reato), occorra far riferimento non già al debito preesistente ma al valore dei beni sottratti fraudolentemente alla garanzia dell'asse creditorio. Tale valore, ben più alto di quanto avanzasse l'Amministrazione finanziaria, non risultava sufficientemente determinabile, in quanto fraudolentemente distratto.

In merito, la responsabilità dei professionisti (legale e consulente contabile) andava provata attraverso le azioni poste in essere dagli stessi, al fine di recuperare tutti quegli elementi probatori che avessero identificato la condotta fraudolenta. Nel caso di specie, *“il commercialista che tiene la contabilità del contribuente accusato per dichiarazione infedele rischia il sequestro dei suoi beni personali. Ciò perché, in qualità di consulente, avrebbe dovuto ripristinare la legalità e poi perché la misura reale può incidere contemporaneamente sui beni di ciascuno dei concorrenti”* (Corte di Cassazione, sentenza n. 24967/2015).

La misura cautelare del sequestro preventivo non è, quindi, tanto collegata all'arricchimento personale dei correi, bensì alla corresponsabilità personale di ciascuno di questi, con la conseguenza che il sequestro può essere disposto indifferentemente nei confronti di uno o più degli autori del reato e quindi anche nei confronti del professionista concorrente purché sia provato il ruolo di consapevole e cosciente ispiratore della frode.

CONCLUSIONI

È pertanto richiesto, oltre la presenza di tutti gli elementi del concorso, che il professionista ponga in essere una condotta attiva, non essendo in alcun modo ipotizzabile una posizione di garanzia in capo allo stesso; il quale, quindi, non avrà alcuna responsabilità penale per il solo fatto di aver omesso di dissuadere il proprio cliente dal proposito criminoso.

In altre parole, la responsabilità penale del consulente è tale qualora la prestazione del consulente si qualifichi come un contributo di partecipazione alla commissione dell'illecito

penale: deve, cioè, trattarsi di una condotta fraudolentemente predeterminata, accompagnata da un accordo e da un comportamento criminoso che accompagnano l'illecito penale. Laddove, invece, l'esercizio delle mansioni professionali si riporti a una ragione economico-sociale propria e conforme alla prassi, dovrebbe essere affermata una sfera di legittimo esercizio del diritto di svolgere liberamente l'attività professionale, con la conseguenza che l'eventuale reato commesso dal cliente, sebbene ipoteticamente favorito dall'attività del professionista, apparirebbe frutto di scelte esclusivamente proprie e pertanto, atteso il principio di auto-responsabilità, non ascrivibile a terzi. È punibile il commercialista, ad esempio, che svolge l'attività di contabilizzazione di fatture false, consapevole del compimento dell'illecito e del fatto di aiutare il proprio cliente a distrarre parte del suo patrimonio dall'asse creditorio proprio del fallimento. Non è punibile il commercialista che presta attività di mera consulenza, senza che ciò comporti un'effettiva istigazione a compiere il reato.

Le prossime scadenze



15 novembre 2021

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

Le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione delle partecipazioni in società non quotate e di terreni posseduti dalla data del 1.01.2021, possono essere rateizzate fino ad un massimo di 3 rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 15.11.2021.

BONUS TEATRO E SPETTACOLI

Termine per inviare telematicamente l'istanza per fruire del credito d'imposta a favore delle attività teatrali e dello spettacolo dal vivo colpite dalla pandemia (D.L. 73/2021, Provv. Ag. Entrate 11.10.2021).

16 novembre 2021

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili e trimestrali per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

SOSPENSIONE VERSAMENTI PER COVID

Versamento della 11^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 3^a rata del contributo fisso minimo per il 2021.

INAIL - AUTOLiQUIDAZIONE

I datori di lavoro che hanno optato per la rateizzazione del premio Inail, relativo al saldo 2020 e all'acconto 2021, devono effettuare il versamento della 4^a e ultima rata.

20 novembre 2021

ENASARCO

Termine ultimo per il versamento dei contributi previdenziali relativi al trimestre luglio/settembre 2021.

25 novembre 2021

INTRASTAT

Termine per presentare in via telematica gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente
