



Aggiornamento  
Professionale  
Settimanale

quaderno

settimanale

### Focus settimanale:

- Corrispettivi telematici e le novità del DL. 146/2021
- L'invio della dichiarazione sostitutiva per il bonus pubblicità
- Il presupposto della territorialità per la cessione di beni da parte di un soggetto extra UE
- La comunicazione preventiva lavoratori autonomi occasionali
- L'associazione professionale: aspetti civilistici e fiscali

## Indice:

### Flash di stampa



4

### L'Agenzia interpreta



8

### Il Giudice ha sentenziato



.....	12
In breve.....	14
Corrispettivi telematici e le novità del DL. 146/2021 .....	14
L'invio della dichiarazione sostitutiva per il bonus pubblicità .....	16
L'Approfondimento – 1 .....	18
Il presupposto della territorialità per la cessione di beni da parte di un soggetto extra UE .....	18
L'Approfondimento – 2 .....	22
La comunicazione preventiva lavoratori autonomi occasionali.....	22
L'Approfondimento – 3 .....	29
L'associazione professionale: aspetti civilistici e fiscali .....	29

*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](http://www.sercontel.it) mail: [info@sercontel.it](mailto:info@sercontel.it)

## Flash di stampa



Proroga bonus prima casa under 36	IL SOLE 24 ORE 17.01.2022	La legge di Bilancio 2022 ha prorogato al 31.12.2022 la possibilità di beneficiare dell'agevolazione fiscale per i soggetti che comprano casa senza aver compiuto 36 anni e che non hanno un ISEE non superiore a 40.000 euro.
Deduzione in cinquantesimi per marchi e avviamenti rivalutati	IL SOLE 24 ORE 17.01.2022	La legge di Bilancio 2022 ha introdotto una norma retroattiva, in deroga allo statuto del contribuente, stabilendo che il valore rivalutato dei marchi, o quello riallineato di marchi e avviamento, si può dedurre, in ogni esercizio, nel limite di 1/50 (era 1/18).
Rateazioni delle cartelle esattoriali	IL SOLE 24 ORE 17.01.2022	Alle istanze di dilazione con l'agente della riscossione presentate dal 1.01.2022 tornano applicabili le regole ordinarie. In questo modo la condizione di decadenza dal beneficio del termine diventa di 5 rate.
Bonus edilizi, il software dell'Agenzia delle Entrate non ha recepito le novità	IL SOLE 24 ORE 18.01.2022	La legge di Bilancio 2022 ha previsto che i nuovi controlli antifrode, ai quali sono legati l'obbligo di asseverazione e del visto di conformità, non si applichino a cessioni e sconti in fattura collegati a opere classificate in edilizia libera e con importo inferiore ai 10.000 euro, ad eccezione del bonus facciate. Tuttavia, il software dell'Agenzia delle Entrate non recepisce ancora le novità introdotte dall'ultima legge di bilancio.
Credito d'imposta per l'acquisto di carta delle imprese editrici	IL SOLE 24 ORE 19.01.2022	La Commissione Europea, con la decisione n. C(2021) 7601 final, ha dato il via libera al credito d'imposta a favore delle imprese editrici relativo all'acquisto di carta. Le imprese interessate hanno tempo fino al 31.01.2022 per presentare la domanda entro il 31.01.2022.
Ricorso contro cartella invalidamente notificata	ITALIA OGGI 20.01.2022	L'art. 3-bis D.L. 146/2021 stabilisce forti limitazioni per l'impugnativa del ruolo e della cartella di pagamento invalidamente notificata.

<p>Detrazione spese per asseverazione e visto di conformità</p>	<p>ITALIA OGGI 20.01.2022</p>	<p>L'art. 121, c. 1-ter, lett. b) D.L. 34/2020, post modifiche apportate dall'art. 1, c. 29 L. 234/2021, nell'ambito delle cessioni dei crediti d'imposta derivanti da bonus edilizi diversi dal superbonus, permette di detrarre anche le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, delle attestazioni e delle asseverazioni, sulla base dell'aliquota prevista dalle singole detrazioni fiscali spettanti in relazione ai predetti interventi.</p>
<p>Esclusione Irap per persone fisiche dal 2022</p>	<p>ITALIA OGGI 20.01.2022</p>	<p>La legge di Bilancio 2022 introduce l'esclusione dall'Irap per le persone fisiche esercenti attività commerciali o arti e professioni di cui all'art. 3, c. 1, lett. b) e c) D.Lgs. 446/1997. Restano quindi obbligati al versamento l'imposta le società e gli enti assimilati (società di persone e di capitali, studi associati e società tra professionisti).</p>
<p>Nuovi aiuti dal decreto Sostegni-ter</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 21.01.2022</p>	<p>È atteso oggi all'esame del Consiglio dei Ministri il decreto Sostegni-ter, che dovrebbe prevedere ulteriori contributi a fondo perduto previsti per:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il commercio al dettaglio, con riguardo alle attività economiche che hanno registrato un fatturato 2019 fino a 2 milioni di euro, e una flessione di almeno il 30% nel volume d'affari 2021 rispetto al 2019;</li> <li>• le discoteche e le altre attività di intrattenimento chiuse per decreto fino al 31.01.2022 e per i gestori di impianti (piscine);</li> <li>• wedding e catering, cinema, teatri e librerie;</li> <li>• per il settore della moda e del tessile è previsto un credito d'imposta pari al 30% del valore delle rimanenze finali di magazzini che dovrebbe essere esteso anche al settore calzaturificio e pelletteria. Sono previsti stanziamenti anche al turismo tramite il finanziamento del fondo di settore e se il gestore della struttura è anche il proprietario dell'immobile, dovrebbe essere riproposto anche lo sconto Imu.</li> </ul>

E-commerce, le Faq del Fisco sulla riforma	IL SOLE 24 ORE 21.01.2022	L'Agenzia delle Entrate ha chiarito alcuni dubbi con riguardo ai regimi loss e Oss, pubblicato una serie di Faq.
Decreto Sostegni-ter	IL SOLE 24 ORE 22.01.2022  ITALIA OGGI 22.01.2022	<p>L'art. 26 della bozza del decreto Sostegni-ter prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• il blocco della cessione multipla dei crediti d'imposta, prevedendo una sola cessione da parte dell'impresa agli intermediari finanziari, mentre lo sconto in fattura resta esercitabile dai contribuenti. Da quando lo sconto si trasforma in credito d'imposta per l'impresa, scatta il nuovo vincolo di una sola cessione;</li> <li>• Cassa integrazione scontata per i settori in crisi come hotel, agenzia di viaggio, ristoranti, discoteche;</li> <li>• Previsto un finanziamento per i datori di lavoro che, dal 1.01 al 31.03.2022 sospendono o riducono l'attività. È previsto l'esonero dal pagamento della contribuzione addizionale;</li> <li>• Aumentato a 50 milioni di euro il limite dei costi ammissibili che possono ottenere il credito di imposta previsto dal Piano Transizione 4.0 per i beni 4.0;</li> <li>• 128,1 milioni di euro riconosciuti alle imprese del settore turistico per mitigare il costo delle locazioni di immobili a uso non abitativo, sostenuto nel trimestre gennaio-marzo 2022, con una riduzione del fatturato o dei corrispettivi di almeno il 50% rispetto allo stesso mese del 2019;</li> <li>• Taglio alle bollette elettriche finanziato con la vendita delle quote di emissione di anidride carbonica (ETS-CO2). Nessun intervento invece sul costo del gas;</li> <li>• Gli enti locali possono spendere anche per il 2022 i contributi Covid;</li> <li>• Credito di imposta sulle sponsorizzazioni sportive fino al 31.03.2022.</li> </ul>
Commercio elettronico	IL SOLE 24 ORE 24.01.2022	L'Agenzia delle Entrate ha arricchito il proprio sito con una nuova sezione di Faq dedicate alla riforma del commercio elettronico, con particolare riferimento agli adempimenti che i contribuenti devono

---

adottare per gestire correttamente le specifiche transazioni e i regimi semplificati Oss e loss.

---

Origine delle merci nei modelli Intrastat per le cessioni intraUe

IL SOLE 24 ORE  
23.01.2022

L'inserimento obbligatorio dell'origine delle merci nei modelli Intrastat per le cessioni intraunionali comporta sanzioni amministrative e penali, oltre che nuovi adempimenti nei confronti dei clienti.

---

## L'Agenzia interpreta



<p>Nota di variazione illegittima</p>	<p>INTERPELLO N. 858 DEL 22.12.2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha ricordato che ai sensi delle disposizioni dell'art. 30-ter Dpr 633/1972 sul rimborso dell'Iva non dovuta, il cessionario/committente deve presentare la richiesta di rimborso dell'Iva non dovuta entro 2 anni dal momento in cui ha restituito al cedente/prestatore la medesima somma da questi versata per effetto di accertamento definitivo volto a disconoscere la detrazione dell'Iva restituita con la nota di variazione errata.</p>
<p>Nuove cartelle di pagamento senza aggio di riscossione</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 14113/2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito il nuovo modello di cartella di pagamento, con la novità dell'eliminazione dell'aggio di riscossione, valida solamente per i carichi affidati alla riscossione dal 2022.</p>
<p>Imposta separata per consorzio</p>	<p>INTERPELLO N. 29 DEL 17.01.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, riconosce l'applicazione separata dell'imposta da parte di un consorzio solamente se è assicurata al contribuente una detrazione più specifica e maggiormente rispondente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi acquistati, in armonia con il principio di neutralità dell'Iva.</p>
<p>Esterovestizione</p>	<p>INTERPELLO N. 27 DEL 17.01.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha ricordato che con l'esterovestizione si presume l'esistenza nel territorio dello Stato della sede dell'amministrazione di società ed enti che detengono direttamente partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia, quando, alternativamente, sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o sono amministrati da un consiglio di amministrazione o altro organo di gestione equivalente, formato in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.</p>

<p>Bonus R&amp;S non indicato in dichiarazione</p>	<p>INTERPELLO N. 30 DEL 17.01.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che nel caso in cui il bonus ricerca e sviluppo non viene indicato nel modello di dichiarazione aggiornato, è possibile fruire il credito d'imposta in compensazione nell'ipotesi di utilizzo ultrannuale.</p>
<p>Imposta di registro per risoluzione consensuale di compravendita</p>	<p>RISOLUZIONE N. 3/E/2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha precisato che nel caso in cui i soggetti di una compravendita immobiliare procedono con la risoluzione per mutuo consenso del contratto di compravendita e alla retrocessione della proprietà del bene, l'imposta di registro è in misura proporzionale.</p>
<p>Contratto di locazione unico per unità immobiliari accorpate</p>	<p>INTERPELLO N. 28 DEL 17.01.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che <i>«l'attribuzione di una sola e diversa categoria catastale comporta la nascita di un'unità prima inesistente, all'affitto della quale deve essere applicato il regime fiscale previsto dalla norma»</i>. Questo significa che, come nel caso in esame <i>«l'oggetto dei contratti non risulta più corrispondente a quello dedotto in ciascuno dei due contratti che il contribuente intenderebbe non voler risolvere, è necessario in ogni caso procedere alla relativa cessazione dei contratti esistenti e alla stipula di un nuovo contratto di locazione che rispecchi l'attualità della situazione esistente»</i>.</p>
<p>Definizione di pertinenza dell'abitazione</p>	<p>INTERPELLO N. 33 DEL 17.01.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che, per essere ritenuta una pertinenza all'abitazione, l'unità (l'autorimessa) deve arrecare oggettiva utilità al bene principale e non al suo proprietario.</p>
<p>Codici tributo modello F24</p>	<p>RISOLUZIONE N. 4/E/2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito la causale contributo "ERC2" per il versamento, tramite il modello "F24", dei contributi di spettanza dell'Ente Nazionale di Previdenza e Assistenza per gli Psicologici.</p>

Codici tributo modello F24	RISOLUZIONE N. 5/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per versare tramite i modelli F24 e F24 EP delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell'art. 36-bis D.P.R. 600/1973.
Regime impatriati anche per la collaborazione	INTERPELLO N. 31 DEL 17.01.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile applicare il regime impatriati anche per chi è diventato dipendente della società con cui ha collaborato.
Iva al 22% per test antidroga	INTERPELLO N. 34 DEL 17.01.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che si applica l'aliquota Iva ordinaria, per la cessione di test diagnostici in vitro che effettuano controlli a campione relativi all'assunzione di sostanze stupefacenti e psicotrope non sono finalizzati al contrasto del Covid-19.
Aliquota Iva per kit alimentare	INTERPELLO N. 35 DEL 17.01.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la cessione di kit composti da ingredienti per la preparazione di un pasto deve essere considerata una cessione di beni. Per questo motivo, si applica l'Iva al 2022.
Fornitura impianti in edificio senza Iva	INTERPELLO N. 36 DEL 17.01.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la fornitura degli impianti elettromeccanici necessari all'installazione di un super-computer in un edificio nel territorio italiano, rimuovibili alla scadenza del contratto, costituisce una prestazione di servizi generica, soggetta a Iva nel Paese dell'impresa committente in base alla regola generale dell'art. 7-ter Dpr 633/72. Per questo motivo, non sono soggetti all'imposta in Italia i servizi resi materialmente nel territorio dello stato, essendo prestati ad un'impresa estera.
Contributi a comunità energetiche e gruppi di autoconsumo	INTERPELLO N. 37 DEL 17.01.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che devono considerarsi contributi a fondo perduto e, quindi, fuori campo Iva le somme corrisposte agli autoconsumatori collettivi e alle comunità energetiche.

<p>Bonus locazioni escluso per contratti ante 25.12.2020</p>	<p>INTERPELLO N. 38 DEL 17.01.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fatto sapere che con riferimento ai contratti di locazione che, seppur in essere al 29.10.2020, sono stati rinegoziati prima del 25.12.2020, data di entrata in vigore dell’art. 9-quater D.L. 37/2020, non spetta il bonus locazioni.</p>
<p>Conversione delle azioni speciali in ordinarie</p>	<p>INTERPELLO N. 44 DEL 21.01.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la conversione delle azioni speciali in ordinarie a seguito di Opa non è un evento rilevante ai fini fiscali, mentre per l’holding period della Pex (participation exemption) assume rilievo al momento della sottoscrizione originaria delle azioni speciali.</p>
<p>Credito d’imposta per locazione di immobili strumentali</p>	<p>INTERPELLO N. 43 DEL 21.01.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il tax credit per i canoni di locazione di immobili strumentali spetta sia al conduttore di un complesso immobiliare sia ai subaffittuari delle singole unità.</p>
<p>Rivalsa Iva da accertamento</p>	<p>INTERPELLO N. 41 DEL 21.01.2022</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che è possibile riconoscere la possibilità di esercitare la rivalsa da accertamento a una professionista che aveva realizzato prestazioni di servizi senza applicazione dell’imposta, aderendo nella specie al regime forfetario, in luogo del regime ordinario.</p>
<p>Criptovalute e monitoraggio fiscale</p>	<p>INTERPELLO N. 788 DEL 24.11.2021</p>	<p>L’Agenzia delle Entrate, con la risposta, assimila le criptovalute alle valute estere. I contribuenti quindi, in caso di cessioni “a pronti”, sulle relative plusvalenze “rilevanti”, devono compilare il modello RT e assolvere l’imposta sostitutiva dell’Irpef pari al 26%, nonché adempiere sempre agli obblighi di “monitoraggio fiscale”.</p>

## Il Giudice ha sentenziato



Esenzione Imu per le case dei coniugi	CORTE DI CASSAZIONE N. 1199/2022	La Cassazione afferma che non saranno applicate esenzioni Imu per i coniugi non legalmente separati che hanno la residenza in Comuni diversi in quanto è la sede del nucleo familiare che prevale, rispetto alla totalità dei propri componenti.
Motivazione dell'atto impositivo per richiamo	CORTE DI CASSAZIONE N. 39794/2021	La Cassazione ha sancito che un atto impositivo si ritiene motivato anche con il semplice richiamo di un provvedimento generale adottato dall'amministrazione comunale, che si presume conosciuto o comunque conoscibile dal contribuente.
Concorso del professionista per il reato di indebita compensazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 44939/2021	La Cassazione ha stabilito in quali circostanze scatta la condanna anche per il consulente nel reato di indebita compensazione realizzato dal contribuente, ogniqualvolta nel corso del processo siano acquisiti elementi di prova dimostrativi della cosciente partecipazione all'illecito.
Regime fiscale accordo transattivo	CORTE DI CASSAZIONE N. 1046/2021	La Cassazione ha stabilito che il regime fiscale applicabile all'accordo transattivo richiede l'analisi dei rapporti sottostanti e dipende dai diritti fatti valere.
Canoni tassati senza avviso di risoluzione	C.T.R. DELLA LOMBARDIA N. 1/2022	La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia ha stabilito l'imponibilità dei canoni delle locazioni di immobili commerciali anche se maturati ma non percepiti, se il contribuente non dimostra, prima della risoluzione dichiarata giudizialmente, di aver dato comunicazione all'affittuario della volontà di avvalersi della clausola risolutiva espressa e di aver effettuato all'Ufficio del Registro il versamento relativo alla comunicazione dell'avvenuta risoluzione.

Dichiarazione falsi requisiti per bonus Covid	CORTE DI CASSAZIONE N. 2125/2022	La Cassazione ha sancito che è perseguibile come reato di indebita percezione di erogazioni ai danni dello Stato, la dichiarazione di falsi requisiti per l'ottenimento di finanziamenti per le imprese danneggiate da Covid.
Area senza edificabilità ai fini Imu	CORTE DI CASSAZIONE N. 1545/2022	La Cassazione ha sancito che non può essere qualificata come area edificabile ai fini Ici/Imu l'area che ha perso qualsiasi potenzialità edificatoria, a seguito della perequazione urbanistica e del trasferimento della volumetria ad altro suolo non ancora individuato.
Dichiarazione infedele e sanzione penale	CORTE DI CASSAZIONE N. 2245/2022	La Cassazione ha sancito che non sussiste un rapporto di specialità tra la violazione di carattere tributario rappresentata dalla dichiarazione infedele e il corrispondente reato.
Non è violazione meramente formale l'autofattura in ritardo	CORTE DI CASSAZIONE N. 1693/2022	La Cassazione sostiene che, considerando quanto stabilito dal D.lgs. 472/1997, non si considera violazione meramente formale la ritardata autofatturazione di acquisti intracomunitari, eseguita con rilevante ritardo.
Congruità del prezzo nella transazione con la controllante estera	CORTE DI CASSAZIONE N. 1374/2022	La Cassazione ha sancito che l'Amministrazione finanziaria deve provare la non conformità del prezzo indicato nella transazione con la controllante estera rispetto a quello della libera concorrenza, secondo quanto previsto dall'art. 9 del Tuir e dalle linee guida OCSE.
Cessione di partecipazione e rinuncia al credito	CORTE DI CASSAZIONE N. 1313/2022	La Cassazione ha chiarito che non costituisce elusione né abuso di diritto la cessione a terzi della partecipazione detenuta in società, a seguito della sua ricapitalizzazione mediante compensazione e rinuncia a crediti (verso la società) che il socio cedente abbia precedentemente acquistato da terzi non soci.

## In breve

### **Corrispettivi telematici e le novità del DL. 146/2021**

---

*Di Francesco Costa*

Il D.L. n. 146/2021 attraverso l'art. 5, commi 12-bis e 12-ter, è intervenuto in materia di:

- Memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi per i soggetti che adottano sistemi evoluti;
- Registratore telematico per coloro che inviano dati al Sistema TS;
- Trasmissione dei dati dei pagamenti tracciabili da parte degli operatori finanziari.

Con la citata modifica a decorrere dal 1° luglio 2022 i soggetti che effettuano le operazioni di commercio al minuto che adottano sistemi evoluti di incasso, attraverso carte di debito e di credito e altre forme di pagamento elettronico, dei corrispettivi delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi, che consentono la memorizzazione, l'inalterabilità e la sicurezza dei dati, possono assolvere mediante tali sistemi all'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dall'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri. Si ricorda che il D.Lgs. n. 127/2015 disponeva all'art. 2 che dal 1° gennaio 2020 i soggetti che effettuavano operazioni qualificate come commercio al minuto o attività assimilate sono obbligati alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati relativi ai corrispettivi giornalieri (i contribuenti con volume d'affari superiore ad € 400.000 sono invece obbligati già dal 1° luglio 2019).

Per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, art. 5 comma 12-ter, D.L. n. 146/2021 proroga al 1° gennaio 2023 l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione dei dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri.

Entro questa nuova data, i soggetti sopra citati dovranno adeguare i propri Registratori Telematici ai fini della trasmissione dei dati dei corrispettivi al Sistema TS.

Per quanto riguarda il credito d'imposta su commissioni dei pagamenti elettronici l'art. 5-novies, comma 1, D.L. n. 146/2021 interviene sull'art. 22, D.L. n. 124/2019, introducendo alla fine del comma 5 la seguente espressione: "Gli operatori di cui al primo periodo trasmettono telematicamente all'Agenzia delle Entrate, anche tramite la società PagoPA S.p.a., i dati identificativi degli strumenti di pagamento elettronico di cui al comma 1-ter messi a disposizione degli esercenti, nonché l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate mediante gli stessi strumenti".

Con questa disposizione si stabilisce che gli operatori che mettono a disposizione degli esercenti strumenti di pagamento elettronico tracciabili, saranno chiamati a trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate: i dati identificativi di tali strumenti di pagamento, e l'importo giornaliero delle transazioni, anche tramite il sistema PagoPA, ai fini della fruizione del credito d'imposta citato.

Si ricorda, che secondo quanto disposto dall'articolo 22, commi 1 e 1-bis, D.L. n. 124/2019, è previsto un credito d'imposta pari al 30% delle commissioni addebitate, per transazioni effettuate mediante carte di credito, di debito o prepagate, ossia mediante strumenti di pagamento elettronico tracciabili, a decorrere dal 1° luglio 2020. Il successivo comma 1-ter, D.L. n. 124/2019 stabilisce che tale credito d'imposta è innalzato al 100% delle commissioni maturate nel periodo dal 1° luglio 2021 al 30 giugno 2022, nel caso in cui gli esercenti attività di impresa, arte o professione, che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di consumatori finali, adottino strumenti di pagamento elettronico, nel rispetto delle caratteristiche tecniche dal Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 6 agosto 2021.

## L'invio della dichiarazione sostitutiva per il bonus pubblicità

di Alberto De Stefani

Dal 10 gennaio al 10 febbraio 2022, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali, che hanno prenotato il credito d'imposta lo scorso anno, hanno ora la possibilità di inviare, in questi 30 giorni, la dichiarazione sostitutiva degli investimenti pubblicitari effettivamente realizzati nel 2021 attraverso l'area riservata nel sito dell'Agenzia delle Entrate, al dipartimento per l'Informazione e l'Editoria della presidenza del Consiglio dei ministri.

I soggetti autorizzati a presentare la dichiarazione e i relativi importi teorici spettanti, sono quelli elencati nel documento pubblicato dal Dipartimento per l'Informazione e l'editoria lo scorso 24.11.2021.

Considerando però che le risorse disponibili non sono sufficienti a soddisfare tutte le richieste che sono state presentate, come accaduto tra l'altro per altri crediti d'imposta riconosciuti nel corso degli ultimi anni, gli importi spettanti sono stati riproporzionati, stabilendo che agli investimenti su stampa spetta il 12%, radio e televisioni il 4,8% e per gli investimenti effettuati sia su stampa sia su radio/televisione, dal 4,8 al 12%.

La dichiarazione sostitutiva si presenta utilizzando i servizi disponibili nella propria area riservata nel sito dell'Agenzia delle Entrate, dove si accede tramite SPID, tramite le credenziali Entratel o Fisconline, mediante la Carta Nazionale dei Servizi o infine con la Carta d'Identità Elettronica.

La dichiarazione si trasmette:

- in modo diretto, da parte quindi dei soggetti abilitati ai servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- in modo indiretto, tramite una società del gruppo, se il richiedente fa parte di un gruppo societario;
- tramite gli intermediari abilitati.

La dichiarazione ha la finalità di confermare che l'investimento inizialmente indicato nella "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta" che poteva essere presentata tra il 1° e il 31 marzo 2021 come prima occasione e tra il 1° e il 31 ottobre 2021 nella seconda finestra, sia stato effettivamente sostenuto.

Nella dichiarazione devono essere indicati i dati relativi agli investimenti pubblicitari effettuati lo scorso anno:

- sui giornali quotidiani e periodici, pubblicati in edizione cartacea o in formato digitale, registrati presso il Tribunale, o presso il Registro degli operatori di comunicazione (ROC), e dotati del Direttore responsabile;
- sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali e anche sulle emittenti televisive e radiofoniche nazionali, analogiche o digitali iscritte al ROC, a condizione che non siano partecipate dallo Stato.

Considerando le istruzioni aggiornate lo scorso 27.09.2021, gli investimenti indicati nella dichiarazione, arrotondati all'unità di euro, devono essere di importo pari a quelli precedentemente indicati nella "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", presentata lo scorso anno. In caso contrario, infatti, non si può continuare nell'inserimento della dichiarazione sostitutiva.

Infine, nel caso in cui l'importo del credito d'imposta sia superiore a 150.000 euro, il soggetto che ne beneficia deve allegare anche una delle seguenti dichiarazioni, in cui attesta:

- di essere iscritto negli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa di cui all'articolo 1, comma 52, della legge n. 190/2012 (per le categorie di operatori economici ivi previste);
- di aver indicato i codici fiscali di tutti i soggetti da sottoporre alla verifica antimafia di cui all'articolo 85 del D.lgs. n. 159/2011, nel riquadro "Elenco dei soggetti sottoposti alla verifica antimafia".

# L'Approfondimento – 1

## Il presupposto della territorialità per la cessione di beni da parte di un soggetto extra UE

di *Alessandro Marcolla*

### IL CASO

La società svizzera Alfa (CH1) con rappresentante fiscale in Italia vende pelli alla società italiana Beta (IT1). Questi beni prima di essere consegnati negli stabilimenti della società italiana Beta (IT1) vengono lavorati sempre in Italia da un'altra società italiana (IT2).

Per poter fatturare correttamente l'operazione ci si chiede se:

- la rappresentante fiscale italiana della società svizzera Alfa (CH1) possa fatturare la merce alla società italiana Beta (IT1), seguendo le regole fissate dall'art. 17, comma 2 del DPR n. 633/1972<sup>1</sup>;
- le prestazioni di servizio eseguite da (IT2) su ordine del committente svizzero (CH1) possano essere considerate non imponibili a norma dell'art. 7-ter del DPR n. 633/1972<sup>2</sup>;

<sup>1</sup> L'art. 17, comma 2 del DPR n. 633/1972 afferma che: "Gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato, compresi i soggetti indicati all'art. 7-ter, comma 2, lett. b) e c), sono adempiuti dai cessionari o committenti. Tuttavia, nel caso di cessioni di beni o di prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo stabilito in un altro Stato membro dell'Unione europea, il cessionario o committente adempie gli obblighi di fatturazione di registrazione secondo le disposizioni degli artt. 46 e 47 del DL n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993".

<sup>2</sup> L'art. 7-ter del DPR n. 633/192 prevede che: "1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

- a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;
- b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni relative al luogo di effettuazione delle prestazioni di servizi, si considerano soggetti passivi per le prestazioni di servizi ad essi rese:

- a) i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni; le persone fisiche si considerano soggetti passivi limitatamente alle prestazioni ricevute quando agiscono nell'esercizio di tali attività;
- b) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni di cui all'art. 4, quarto comma, anche quando agiscono al di fuori delle attività commerciali o agricole;

- la fattura relativa al trasporto delle pelli dagli stabilimenti della società italiana (IT2) al cessionario italiano (IT1) possa essere fatturata direttamente alla società svizzera Alfa (CH1).

## LA SOLUZIONE

Con la sentenza causa C-446/13 (Fonderie 2A) la Corte di Giustizia UE ha chiarito che per poter individuare il corretto regime IVA applicabile alla cessione in esame è necessario distinguere a seconda che l'ordine di acquisto riguardi:

- beni già lavorati;
- beni che dovranno essere oggetto di lavorazione da parte di un terzo soggetto.

Ebbene, per la cessione di beni già lavorati, come accade nel nostro caso, il costo della lavorazione deve essere fatturato dal terzo soggetto al committente (società svizzera Alfa).

Pertanto, il costo della lavorazione delle pelli risulterà incorporato nel prezzo di vendita praticato dalla società svizzera Alfa (CH1) alla società italiana Beta (IT1)

Diversamente, per i beni non lavorati, perché oggetto di futura lavorazione da parte di un terzo soggetto, il costo della lavorazione delle pelli dovrà essere, invece, direttamente fatturato dal terzista al cessionario comunitario. Per questi motivi, il costo della lavorazione non risulterà incorporato nel prezzo di vendita del cedente.

## CESSIONE DI BENI GIÀ LAVORATI

Una volta appurato che il nostro caso rientra nel campo di applicazione dell'ipotesi "**cessione di beni già lavorati**" trattata dalla causa C-446/13 (Fonderie 2A) osserviamo che la cessione non può considerarsi effettuata in Svizzera, perché al

---

c) c) gli enti, le associazioni e le altre organizzazioni, non soggetti passivi, identificati ai fini dell'imposta sul valore aggiunto".

momento della consegna al cessionario italiano Beta (IT1) i beni lavorati sono fisicamente presenti in Italia.

Sotto il profilo territoriale ciò trova conferma nell'art. 31 della Direttiva n. 2006/112/CE. Una disposizione in base alla quale **“Si considera come luogo della cessione, se il bene non viene spedito o trasportato, il luogo dove il bene si trova al momento della cessione”**.

Ora, stante il principio di territorialità della cessione dei beni lavorati, di cui all'art. 7-bis, comma 1 del DPR n. 633/1972<sup>3</sup>, risulta debitore d'imposta, ai sensi dell'art. 17, comma 2 dello stesso decreto IVA, il cessionario italiano Beta (IT1) che dovrà emettere auto fattura con IVA, dato che il cedente Alfa (società svizzera) è un soggetto passivo d'imposta stabilito in uno Stato extra UE.

In definitiva, quindi, il rappresentante fiscale italiano del cedente svizzero non deve emettere fattura con IVA. Come suggerito dalla risoluzione n. 89/E/2010, questo soggetto, volendo agevolare la gestione dell'operazione per proprie esigenze, potrebbe al limite produrre un documento fiscalmente non rilevante ai fini dell'imposta, in cui annotare che l'IVA relativa alla cessione verrà liquidata dal cessionario.

## LA LAVORAZIONE DEI BENI

Come stabilito, dall'art. 7-ter, comma 1, lett. a) del DPR n. 633/1972<sup>4</sup> la lavorazione dei beni è un'operazione territorialmente rilevante nel Paese di stabilimento del committente.

Per queste ragioni, in base a quanto previsto dall'art. 21, comma 6-bis, lett. b) del decreto IVA<sup>5</sup> la prestazione di servizi resa dal soggetto terzo (IT2) che lavora i

---

<sup>3</sup> L'art. 7-bis, comma 1 del DPR n. 633/1972 stabilisce che: “Le cessioni di beni, diverse da quelle di cui ai commi 2 e 3, si considerano effettuate nel territorio dello Stato se hanno per oggetto beni immobili ovvero beni mobili nazionali, comunitari o vincolati al regime della temporanea importazione, esistenti nel territorio dello stesso ovvero beni mobili spediti da altro Stato membro installati, montati o assiemati nel territorio dello Stato dal fornitore o per suo conto”.

<sup>4</sup> L'art. 7-ter, comma 1 del DPR n. 633/1972 sancisce che: “Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato”.

beni, dovrà essere fatturata da questi, riportando la dicitura “**operazione non soggetta**”.

In questo caso, ai fini dell’individuazione del luogo impositivo rileva, infatti, lo Stato in cui è situato il cedente. Di conseguenza, la fattura deve essere intestata alla partita IVA del committente svizzero (CH1) e non a quella del suo rappresentante fiscale italiano.

#### **IL TRASPORTO DEI BENI**

Le medesime considerazioni fatte per la lavorazione delle pelli valgono anche per il trasporto in Italia di questi beni dal terzista al cessionario.

Essendo effettuato in Italia, il trasporto è qualificabile, infatti, come una prestazione di servizi generici, rilevante territorialmente ai fini IVA nel Paese di stabilimento del committente.

Pertanto, la fattura dovrà essere intestata alla partita IVA del committente svizzero (CH1) e non al suo rappresentante fiscale italiano.

---

<sup>5</sup> L’art. 21, comma 6-bis, lett. b) del DPR n. 633/1972 afferma che: “I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all’imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7 septies e indicano, in luogo dell’ammontare dell’imposta, le seguenti annotazioni con l’eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell’Unione europea, con l’annotazione “operazione non soggetta”.

# L'Approfondimento – 2

## La comunicazione preventiva lavoratori autonomi occasionali

---

di Alessandro Tatone

### PREMESSA

Con la conversione in legge del D.L. n. 146/2021 (L. n. 215/2021), a valere dal 21/12/2021, è stato introdotto un nuovo onere a carico dei committenti che operano in qualità di imprenditori, ergo dei loro consulenti tributari, finalizzato al monitoraggio ed al contrasto di forme elusive nell'impiego di lavoratori autonomi occasionali.

Ora, con la nota n. 29 dell'11 gennaio 2022 l'Ispettorato Nazionale del Lavoro ha fornito le prime indicazioni utili al corretto adempimento dell'obbligo in questione.

L'argomento assume carattere di particolare urgenza in considerazione del fatto che l'obbligo di preventiva comunicazione, scatta anche con riferimento ai rapporti avviati dopo il 21.12.2021 o, anche se avviati prima, ancora in corso alla data del 11.01.2022, ovvero iniziati a decorrere dal 21.12.2021 e già cessati; per questi la comunicazione andrà effettuata entro il 18.01.2022.

Da non sottovalutare il pesante regime sanzionatorio in caso di violazione degli obblighi in questione: sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.500 per ogni lavoratore autonomo occasionale per cui è stata omessa o ritardata la comunicazione.

Necessario quindi chiarire i diversi aspetti del nuovo adempimento.

### IL QUADRO NORMATIVO

Prima di addentrarsi nella nuova norma occorre identificare il perimetro entro il quale essa opera ed è quindi necessario comprendere cosa si intende per *“prestazione occasione”*.

In questo il legislatore è stato chiaro: il riferimento normativo è l'art. 2222 c.c. che definisce come prestazione occasione quel contratto attraverso il quale un soggetto si obbliga a compiere, verso corrispettivo, un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio, senza vincolo di subordinazione e senza alcun coordinamento

con il committente; devono pertanto ritenersi escluse da tale computo le collaborazioni coordinate e continuative.

Dal punto di vista fiscale questa fattispecie è identificata dall'art. 67 TUIR quale "*reddito diverso*" e sui compensi lordi corrisposti deve essere operata, all'atto del pagamento, una ritenuta del 20% a titolo d'acconto (art. 25 c. 1 DPR 600/73).

Infine, dal punto di vista contributivo, l'iscrizione ed il versamento alla Gestione Separata Inps diviene obbligatoria solo quando i compensi percepiti eccedano la quota di € 5.000 annui, tenendo conto della globalità di tutti i committenti (art. 44 D.L. 269/03).

In tal caso, al superamento della franchigia, il prestatore, oltre ad iscriversi alla Gestione separata è tenuto ad esporre sulla ricevuta di pagamento il contributo previdenziale previsto, calcolato applicando l'aliquota alla parte di corrispettivo lordo che supera i € 5.000.

Non vi è invece obbligo di iscrizione all'INAIL.

#### **LA NUOVA COMUNICAZIONE PREVENTIVA**

L'art. 13 della L. 215/2021, di conversione del DL 146/2021, ha introdotto l'obbligo di preventiva comunicazione, all'Ispettorato del Lavoro territorialmente competente, dell'avvio dell'attività di un lavoratore autonomo occasionale (art. 2222 c.c.).

L'obiettivo della norma è quello di contrastare fenomeni di elusione nell'utilizzo di tale tipologia contrattuale e di tutelare la salute e la sicurezza dei lavoratori.

Come premesso, l'obbligo in questione decorre dal 21/12/2021 e:

- ✓ riguarda i committenti che operano in qualità di imprenditori;
- ✓ si riferisce ai rapporti:
  - avviati dopo il 21/12/2021;
  - avviati prima del 21/12/2021 ma ancora in corso alla data di emanazione della nota del Ministero del Lavoro (11.01.2022) di cui si dirà fra poco;
  - iniziati dal 21.12.2021 e già cessati;
  - che devono essere ancora avviati ovvero sono iniziati dal 12/01/2022.

Diverse sono le tempistiche previste per adempiere, in particolare:

- A) per tutti i contratti iniziati in data antecedente l'11/01/2022 c'è tempo fino al 18/01/2022 per effettuare la comunicazione;
- B) per i contratti iniziati a partire dal 12/01/2022 la comunicazione andrà eseguita ordinariamente prima dell'inizio della prestazione del lavoratore autonomo occasionale.

Tutti questi aspetti sono stati chiariti dalla Nota prot. n. 29 dell'11.01.2022, con cui il Ministero del Lavoro e l'Ispettorato Nazionale del Lavoro hanno fornito le prime indicazioni utili al corretto adempimento comunicativo; ciononostante si renderà necessaria l'integrazione degli applicativi in uso presso il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Per il momento la comunicazione dovrà essere effettuata mediante l'invio di un'email agli specifici indirizzi di posta elettronica ordinaria messi a disposizione da ciascun Ispettorato Territoriale del Lavoro competente per territorio, riportati in calce al presente articolo.

A regime la procedura sarà telematica e ricalcherà le modalità operative previste per le comunicazioni che il datore di lavoro già effettua per i lavoratori intermittenti in ottemperanza al disposto ex art.15, co.3, DL n. 81/2015.

Dal punto di vista operativo, a parere di chi scrive, trattandosi di caselle di posta ordinaria, sarebbe preferibile inviare la comunicazione comunque via PEC giacchè, come precisato nella citata Nota, *“il personale ispettivo si riserva di verificare, anche presso i Committenti, la conservazione di una copia della comunicazione”*.

Occorre considerare comunque che da tale nuovo adempimento, oltre ovviamente ai rapporti di natura subordinata, devono ritenersi escluse:

1. le collaborazioni coordinate e continuative, ivi comprese quelle etero-organizzate (art. 2, c. 1 D. Lgs. 81/2015);
2. le prestazioni occasionali ai sensi dell'art. 54-bis del D.L. 50/2017 (conv. da L. 96/2017);
3. le professioni intellettuali in quanto oggetto della apposita disciplina contenuta nell'art. 2229 c.c.;
4. tutte le attività autonome esercitate in maniera abituale e assoggettate al regime Iva, a condizione che l'attività effettivamente svolta corrisponda a quella esercitata in regime Iva; in caso contrario la stessa rientrerà nell'ambito di applicazione della disciplina in esame;
5. i rapporti di lavoro intermediati da piattaforma digitale, ivi comprese le attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 67, c. 1, lett. l) del Tuir, rispetto ai quali la L. 233/2021, ha introdotto una speciale disciplina concernente gli obblighi di comunicazione, stabilendo che tale comunicazione *“è effettuata dal committente entro il 20° giorno del mese successivo all'instaurazione del rapporto di lavoro”*.

## IL CONTENUTO DELLA COMUNICAZIONE

I dati obbligatori che dovranno essere inseriti nella comunicazione, ed in assenza dei quali la medesima sarà considerata omessa sono:

1. dati del committente e del prestatore;
2. luogo della prestazione;
3. sintetica descrizione dell'attività;
4. data inizio prestazione e presumibile arco temporale entro il quale potrà considerarsi compiuta l'opera o il servizio.

Particolare attenzione dovrà essere posta su tale punto perché, qualora la prestazione dovesse durare più a lungo di quanto già comunicato, si renderà necessaria una nuova comunicazione, in assenza della quale la comunicazione si intenderà comunque omessa;

5. ammontare del compenso concordato.

Di seguito un fac-simile:

### FAC SIMILE COMUNICAZIONE DA SPEDIRE VIA MAIL

**Oggetto: Comunicazione avvio attività lavoro autonomo occasionale ex art. 14, D.Lgs. n. 81/2008**

Con la presente si comunica, come previsto dall'art. 14, D.Lgs. n. 81/2008, l'avvio di una prestazione di lavoro autonomo occasionale, ai sensi dell'art. 2222, Codice civile, tra:

O la DITTA \_\_\_\_\_, con sede a \_\_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_

O il sig. \_\_\_\_\_ nato \_\_\_\_\_, residente a \_\_\_\_\_

in Via \_\_\_\_\_ codice fiscale \_\_\_\_\_

Per lo svolgimento della seguente attività

\_\_\_\_\_

La prestazione occasionale sarà resa presso i locali della società ed inizierà il

\_\_\_\_\_

La stessa presumibilmente sarà conclusa entro il gg/mm/aa.

Il compenso spettante al lavoratore occasionale è pari a €. \_\_\_\_\_ , al lordo della ritenuta alla fonte a titolo d'acconto del 20%.

Luogo, data

Sarà comunque sempre possibile annullare o rettificare la comunicazione inviata, a condizione che la variazione avvenga in data antecedente l'inizio della prestazione.

Opportuno inoltre evidenziare come eventuali errori che non compromettano la possibilità di individuare le parti del rapporto, la data di inizio della prestazione, ovvero il luogo di svolgimento, non possono comunque tradursi in una omissione della comunicazione.

#### **IL REGIME SANZIONATORIO**

Come già abbiamo avuto modo di premettere, il regime sanzionatorio previsto in caso di inadempimento è particolarmente penalizzante.

La mancata o ritardata comunicazione, infatti, comporterà l'irrogazione di una sanzione amministrativa da 500 a 2.500 €. per ogni lavoratore autonomo occasionale.

Alla sanzione non si applica la procedura di diffida, di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 124 del 2004; d'altro canto occorre considerare che i lavoratori autonomi occasionali privi di preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro, rientrano nel calcolo ai fini dell'emissione del provvedimento di sospensione dell'attività lavorativa che scatta - alla luce della nuova normativa - quando la forza lavoro irregolare risulta pari almeno al 10% dei lavoratori presenti sul luogo di lavoro.

Qualora gli obblighi di comunicazione omessi riguardino più lavoratori, la sanzione potrà essere più di una e potrà applicarsi anche quando il rapporto di lavoro dovesse protrarsi oltre il periodo inizialmente indicato ed in assenza di una nuova specifica comunicazione ad integrazione.

<b>CASELLE DI POSTA ELETTRONICA A CUI INVIARE LA COMUNICAZIONE</b>	
ITL.Ancona.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Macerata.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Aosta.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Mantova.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Aquila.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Milano-Lodi.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Arezzo.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Modena.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.AscoliPiceno.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Napoli.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Asti- Alessandria.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Novara- Verbania.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Avellino.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Nuoro.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Bari.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Padova.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Belluno.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Parma- ReggioEmilia.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Benevento.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Pavia.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Bergamo.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Perugia.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Biella- Vercelli.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.PesaroUrbino.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Bologna.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Piacenza.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Brescia.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Potenza- Matera.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Brindisi.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Prato- Pistoia.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Cagliari- Oristano.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Ravenna- ForliCesena.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Campobasso- Isernia.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.ReggioCalabria.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Caserta.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Rimini.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Catanzaro.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Roma.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Chieti- Pescara.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Salerno.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Como- Lecco.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Sassari.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Cosenza.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Savona.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Cremona.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Siena.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Crotone.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Sondrio.occasionali@ispettorato.gov.it

ITL.Cuneo.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Taranto.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Ferrara- Rovigo.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Teramo.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Firenze.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Terni-Rieti.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Foggia.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Torino.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Frosinone.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Treviso.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Genova.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Trieste- Gorizia.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Grosseto.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Udine- Pordenone.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Imperia.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Varese.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.LaSpezia.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Venezia.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Latina.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Verona.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Lecce.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.ViboValentia.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Livorno-Pisa.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Vicenza.occasionali@ispettorato.gov.it
ITL.Lucca- Massacarrara.occasionali@ispettorato.gov.it	ITL.Viterbo.occasionali@ispettorato.gov.it

# L'Approfondimento – 3

## L'associazione professionale: aspetti civilistici e fiscali

---

di Federico Camani

### PREMESSA

In un mondo sempre più competitivo, le associazioni professionali, così come introdotte dal “vecchio” Codice del Commercio nell’ormai lontano 1939, stanno occupando un ruolo sempre più dominante.

Sotto un profilo civilistico, l’associazione professionale viene ricondotta alla forma giuridica della società semplice mentre, dal punto di vista fiscale, i redditi prodotti dall’associazione rientrano nella sfera dei redditi di lavoro autonomo.

Sono sempre più frequenti, inoltre, le trasformazioni di associazioni professionali in Società tra professionisti (c.d. STP), per le quali l’Amministrazione finanziaria ha riservato uno specifico trattamento fiscale.

Si analizzano, in questo intervento, gli aspetti civilistico/fiscali e i profili giuridici delle associazioni, guardando anche agli effetti che possono prodursi in presenza di trasformazioni “sostanziali”, alla luce delle risposte fornite dall’Amministrazione finanziaria e dei pareri del CNDCEC.

### LA NATURA GIURIDICA DELL’ASSOCIAZIONE

L’associazione professionale nasce con la Legge n. 1815/1939, la quale ha introdotto per la prima volta la definizione di “studio associato”. Successivamente, per opera dell’articolo 10, comma 11, Legge n. 183/2011, si è proceduto all’abrogazione della sopracitata Legge n. 1815/1939. Tuttavia, tale abrogazione non ha prodotto alcun effetto in capo alla validità delle associazioni tra professionisti già esistenti prima dell’entrata in vigore della predetta Legge, né ha inibito la possibilità di procedere alla costituzione di nuovi studi associati.

Già il CNDCEC, nello studio "Il processo di aggregazione e la digitalizzazione negli studi professionali" (edito nel luglio 2019), realizzato con la collaborazione della Fondazione Nazionale Commercialisti, ha ribadito che l'aggregazione professionale, non solo nelle forme classiche dello studio associato e delle società tra professionisti ma anche sotto forma di reti e collaborazioni tra studi individuali, rappresenta una "*leva strategica di sviluppo*" da valorizzare necessariamente per affrontare le sfide poste dal mercato.

Peraltro, anche la prassi notarile si è proposta a favore della costituzione delle associazioni professionali indicando, nello studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 42/2012, che lo schema dello studio professionale associato "*sembra sia ancor oggi legittimo*", pur essendo venuta meno la disposizione che lo legittimava. Tale posizione è stata successivamente confermata anche nello studio del Consiglio Nazionale del Notariato n. 224/2014/I, il quale citava che "*nonostante l'art. 10, comma 11 L. 183/2011, abbia abrogato la legge 23 novembre 1939 n. 1815, contenente la disciplina giuridica degli studi di assistenza e di consulenza, deve ritenersi ancora legittimo il ricorso all'associazione professionale regolata nell'art. 1 della predetta L. 1815/1939*".

Secondo quanto precisato dalla giurisprudenza maggioritaria, lo studio associato, anche se privo di personalità giuridica, ha la capacità di porsi quale centro autonomo di imputazione di rapporti giuridici. Di fatto, gli associati, ovvero i professionisti partecipanti all'associazione, ne regolano l'ordinamento interno e l'amministrazione al fine di assicurare la corretta stipulazione dei contratti e la regolazione dei rapporti in essere. L'associazione, a sua volta, può delegare specifiche funzioni agli associati i quali ne curano personalmente l'esecuzione. D'altro canto, come osservato dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 22616/2019, i professionisti che si associano al fine di dividere le spese e gestire congiuntamente i proventi della propria attività non trasferiscono "per ciò solo" all'associazione la titolarità del rapporto di prestazione d'opera, ma conservano la rispettiva legittimazione attiva nei confronti del proprio cliente.

Ciò detto, non esiste una legittimazione alternativa tra professionista e associazione professionale ma, piuttosto, un'unica legittimazione che si configura nel rapporto professionale in essere fra cliente e professionista. Di conseguenza, qualora il giudice riscontri che il rapporto professionale d'opera sia intercorso direttamente fra il professionista e il cliente, l'aver prestato l'opera professionale quale contitolare dello studio risulta essere "affermazione" inidonea di per sé a trasferire all'associazione professionale la titolarità del rapporto, che permane tra professionista e proprio cliente. In

altre parole, il rapporto professionale tra cliente e professionista rimane esclusivo e circostanziato alle parti medesime, non potendo lo stesso essere “trasferito” all’associazione, la quale non ne conserva la titolarità. La prestazione d’opera, cui il professionista si obbliga nei confronti dell’associazione, non è di per sé sufficiente a trasferire la titolarità del rapporto all’associazione medesima.

Sulla questione poc’anzi citata si sono susseguiti vari orientamenti giurisprudenziali. Una prima tesi della dottrina ha fatto notare che l’associazione professionale altro non è che “un contratto di gestione comune di spese e proventi”, con la conseguente negazione della legittimazione attiva dell’associazione nei confronti dei clienti per la riscossione dei compensi (Corte di Cassazione, sentenza n. 15633/2006). In altre parole, l’associazione non ha alcun titolo alla riscossione dei compensi nei confronti dei clienti, in quanto il rapporto professionale è unicamente sviluppato tra il cliente e il professionista.

Un’altra parte della dottrina ha, poi, sostenuto che il nuovo quadro normativo abbia dei riflessi anche sulla natura dello studio associato, “orientandolo” verso lo schema della società semplice. Tale teoria trova il suo fondamento anche nel TUIR il quale specifica, sotto il profilo fiscale, che l’associazione professionale è regolata dalle norme che disciplinano la società semplice e che il reddito prodotto dalla stessa rientra nella sfera del reddito di lavoro autonomo.

Secondo, invece, altra parte della dottrina, in senso parzialmente diverso si porrebbe proprio l’art. 10 della L. 183/2011, che, facendo salvi gli studi associati, conferirebbe allo stesso “una sua autonomia e dignità, quale istituto a sé stante rispetto alla società semplice” (Bugamelli A., “La responsabilità civile e fiscale dello studio associato”, Eutekne).

Merita evidenziare, infine, che l’articolo 4, Legge 247/2012 disciplina l’esercizio dell’attività forense organizzata nella forma dell’associazione professionale. In particolare, le associazioni tra avvocati devono rispettare i seguenti requisiti:

- iscrizione obbligatoria in un elenco tenuto presso il consiglio dell’ordine di appartenenza;
- i soci dell’associazione devono essere iscritti al relativo albo professionale;
- l’incarico professionale viene conferito esclusivamente all’avvocato in via personale;

- nell'oggetto sociale possono essere indicate l'esercizio di attività professionali tipiche "forensi" solo se tra gli associati c'è almeno un avvocato iscritto all'albo (condizione, peraltro, già soddisfatta in fase costitutiva);
- i redditi delle associazioni tra avvocati sono determinati secondo i criteri di cassa, così come avviene per i professionisti che operano in forma individuale.

## **GLI ASPETTI FISCALI DELL'ASSOCIAZIONE – LE IMPOSTE DIRETTE E L'IRAP**

Come noto, ai fini fiscali, il reddito dell'associazione professionale è ricompreso fra i redditi di lavoro autonomo, di cui all'articolo 53, TUIR. Tuttavia, sebbene tale inclusione possa trarre in inganno, l'attività professionale organizzata in forma associata (c.d. associazione professionale) è equiparabile a quella svolta da una società semplice. Infatti, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettera c), TUIR, i redditi professionali prodotti dall'associazione sono *"imputati a ciascun socio, indipendentemente dalla percezione, proporzionalmente alla sua quota di partecipazione agli utili"*. Quindi, riassumendo:

- ai sensi dell'articolo 53, TUIR, sono redditi di lavoro autonomo quelli che derivano dall'esercizio di arti e professioni in forma associata;
- ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettera c), TUIR, il reddito complessivo è determinato in capo all'associazione professionale ed è imputato successivamente ai soci, indipendentemente dalla percezione e in applicazione del principio di trasparenza fiscale, proporzionalmente alle quote di partecipazione agli utili. Di fatto, le associazioni professionali sono equiparate alle società semplici. Le quote di partecipazione agli utili si presumono proporzionali ai conferimenti eseguiti, se non risultano determinate diversamente con atto pubblico o scrittura privata autenticata. Ne consegue che, ai sensi dell'articolo 8, comma, 2, TUIR, le perdite delle associazioni professionali sono deducibili dal reddito complessivo di ciascun socio o associato in proporzione alla quota di partecipazione agli utili.

Quanto agli utili, tuttavia, le associazioni professionali si differenziano dalle società semplici in quanto la decisione in merito alla determinazione delle percentuali di assegnazione utili ai soci, presa per atto pubblico o scrittura privata autenticata, può essere presa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta di riferimento. In altre parole, i soci di associazioni professionali possono determinare, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, le

percentuali di assegnazione degli utili relativi all'anno d'imposta per cui si presenta la dichiarazione. Tale decisione può essere rinnovata ogni anno, con la conseguenza che annualmente possono essere riviste le percentuali di assegnazione. Quindi, assumendo l'anno d'imposta 2021, la decisione in merito può essere assunta entro il 30.11.2022.

Sotto un profilo fiscale, il reddito dell'associazione professionale si calcola come *“differenza tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione”* (articolo 54, TUIR). Ma, come poc'anzi citato, l'associazione professionale è equiparata ad una società semplice, pertanto è tenuta alla presentazione del Modello Redditi SP, dovendo compilare il quadro RE (“redditi di lavoro autonomo”). Ai fini reddituali, l'associazione professionale scompota, dai compensi in denaro percepiti, le spese e gli oneri sostenuti nell'anno di imposta e riporta le singole voci analiticamente suddivise all'interno del quadro RE del Modello Redditi SP. In tal modo, verrà conteggiato il reddito netto dell'associazione, il quale verrà successivamente imputato a ciascun socio “per trasparenza”, in base alla quota di partecipazione. Il socio, pertanto, compilerà il quadro RH del Modello Redditi PF, indicando il codice fiscale dell'associazione.

I compensi percepiti dall'associazione professionale, in quanto rientranti nella sfera del lavoro autonomo, sono soggetti a ritenuta ai sensi dell'articolo 25, D.P.R. 600/73. Ai soci, vengono imputate le ritenute d'acconto subite in proporzione alla loro quota di partecipazione agli utili. Peraltro, come accade per le società di persone, i soci possono acconsentire in maniera espressa che le ritenute eventualmente residue possano essere utilizzate dall'associazione per il pagamento di altre imposte, in compensazione.

Ne consegue, pertanto, che nel Modello Redditi PF del professionista, sarà necessario riportare la quota di partecipazione prevista dall'atto costitutivo o dal successivo contratto associativo e, conseguentemente, la quota di reddito e di ritenute d'acconto subite dall'associazione professionale in base alla quota di partecipazione medesima.

Ai fini Irap, si ricorda che il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'imposta è rappresentato dall'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o alla prestazione di servizi. Con riferimento alle società, il D.lgs. 446/97 dispone che l'attività esercitata dalle società ed enti costituisce in ogni caso presupposto d'imposta. Tale requisito assume, invece, rilevanza con riguardo agli esercenti arti e professioni: in mancanza di autonoma organizzazione, infatti, le

attività di lavoro autonomo non rientrano nell'ambito applicativo dell'IRAP, mentre l'accertamento degli elementi di organizzazione è una questione di mero fatto.

La Cassazione SS.UU., con la sentenza n. 7291 del 13.4.2016, ha considerato sempre soggetti ad IRAP gli studi associati e le associazioni professionali, a prescindere dalla struttura organizzativa utilizzata per l'esercizio dell'attività, vale a dire dall'insieme di mezzi e strutture.

Le Sezioni Unite hanno, a tal fine, applicato letteralmente il secondo periodo dell'articolo 2 del D.lgs. 446/97, in base al quale *"l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta"*. Atteso che l'articolo 3, comma 1, lett. c), D.lgs. 446/97 contempla, tra i soggetti passivi d'imposta, le società semplici esercenti arti e professioni, le associazioni tra professionisti e gli studi associati, ne deriva l'assoggettamento ad IRAP di tali soggetti, prescindendo dal requisito dell'autonoma organizzazione.

Tuttavia, con l'ordinanza n. 39578 del 14.12.2021, la Cassazione ha escluso che possa essere applicata l'IRAP sulla base della mera esistenza dello studio associato, se in concreto è stato accertato che i singoli professionisti hanno esercitato in modo autonomo e non associato l'attività professionale oggetto dell'eventuale imposizione. Ne consegue, dunque, che il presupposto di cui tener conto è l'autonoma organizzazione del professionista che, nel caso in cui lo stesso eserciti l'attività come socio di un'associazione professionale, risulta operativa e, quindi, presupposto per l'assoggettamento all'imposta.

Peraltro, l'esercizio da parte del professionista dell'attività di sindaco o di componente del consiglio di amministrazione, qualora detta attività venga svolta in modo individuale e separato rispetto alle attività espletate all'interno dell'associazione, non integra il presupposto oggettivo ai fini IRAP. A titolo esemplificativo, un professionista socio di un'associazione professionale che svolge, al contempo, un'attività di sindaco presso l'organo di controllo di una SPA, non deve compilare il Modello Irap in quanto l'attività autonomamente svolta non rientra nel presupposto oggettivo dell'imposta.

Sotto il profilo delle operazioni straordinarie, merita evidenziare che il Comitato Notarile Triveneto, nella massima K.A.42, ha riconosciuto la legittimità della trasformazione diretta di associazioni fra professionisti "in una delle società disciplinate nei capi V, VI e VII del Titolo V del Libro V del Codice civile, nel rispetto della disciplina generale prevista dalla Legge 12 novembre 2011 n. 183 e dalle leggi speciali di settore". In buona

sostanza, è lecita la trasformazione di un'associazione professionale in spa, sapa e srl, ma è altresì lecita la trasformazione di un'associazione professionale in una società di persone, così come specificato dal CNDCEC nel PO 19.03.2019, n. 53. Ecco che, in presenza di dette operazioni di trasformazione, si fa strada il concetto di Società tra Professionisti (c.d. STP), ovvero di quella forma societaria che prevede la presenza di soci professionisti (ovvero iscritti in appositi albi o elenchi) per un ammontare minimo di 2/3 rispetto alla interezza della compagine sociale. La società tra professionisti può assumere la forma di società di persone o di società di capitali, inclusa la cooperativa. Peraltro, ai fini reddituali, la STP costituitasi nella forma della società semplice, produce reddito di lavoro autonomo, così come accade nelle associazioni professionali.

Quanto al conferimento di uno studio professionale in società di capitali, l'Amministrazione finanziaria ha più volte ribadito che lo studio professionale medesimo, inteso come complesso di beni finalisticamente organizzati per l'esercizio di un'attività, può costituire, al pari dell'azienda, una entità suscettibile di conferimento. Ne consegue che, essendo il conferimento di uno "studio professionale" una mera e propria prestazione d'opera, si deve distinguere fra:

- il conferimento in SPA o SAPA, che può essere assimilato a una prestazione accessoria di servizi;
- il conferimento in SRL, che può essere ricondotto ad una prestazione d'opera, essendo la stessa concessa in tali tipologie societarie.

Si sottolinea, inoltre, che il trasferimento a titolo oneroso di uno studio professionale, inteso come cessione di beni materiali e immateriali e di annessa clientela, *"consentirebbe di ritenere valido il conferimento dello studio professionale nella STP, a fronte del quale il professionista, previa valutazione anche dell'avviamento e della clientela, riceverebbe quote di partecipazione nella società conferitaria, con applicazione dei criteri declinati per i conferimenti in natura e delle disposizioni dettate in tema di trasferimento di azienda, nei limiti di compatibilità. Nel caso in cui il professionista si obblighi rispetto alla conferitaria ad adempiere quegli obblighi di fare o di non fare, si sarebbe in presenza di un conferimento di servizio o d'opera o di una prestazione accessoria, con particolari ricadute sul piano delle modalità dell'impegno secondo la disciplina del tipo societario utilizzato"* (Doc. 21.09.2020, CNDCEC e FNC).

In particolare, qualora si perfezioni la trasformazione di un'associazione professionale in società di persone o capitali, si ricade nel campo delle operazioni fiscalmente rilevanti. In

merito, con la risposta a interpello n. 107 del 12.12.2018, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato la trasformazione di un'associazione professionale in società tra professionisti in accomandita semplice, a seguito della quale la costituenda STP avrebbe proseguito l'attività dello studio associato, senza soluzione di continuità, con assegnazione ai professionisti associati, per effetto della modifica della forma giuridica, delle quote sociali della STP nella stessa proporzione delle preesistenti quote di utili derivanti dalla partecipazione all'associazione, senza conguagli in danaro. La suddetta trasformazione è fiscalmente rilevante ed è assimilata ad un conferimento di beni di cui all'articolo 171, comma 2, TUIR. Nello specifico:

- la cessione di beni strumentali a titolo oneroso crea plusvalenza tassabile ai fini fiscali qualora il corrispettivo di vendita sia maggiore del costo non ammortizzato;
- la cessione di clientela è fiscalmente rilevante, in base al corrispettivo pattuito per la cessione.

Non a caso, in capo al professionista cedente, trova applicazione l'articolo 54, comma 1-bis, lett. a), TUIR, il qual dispone che “concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo le plusvalenze dei beni strumentali realizzate mediante cessione a titolo oneroso”.

## **PARTECIPAZIONI E OBBLIGHI ASSICURATIVI**

In conclusione, meritano un cenno gli aspetti legati alle partecipazioni in altre associazioni professionali. Con il PO n. 169 del 18.3.2019, il CNDCEC, nel pronunciarsi su un quesito riguardante la formazione della compagine delle associazioni professionali, ha sostenuto che:

- sia la costituzione di un'associazione professionale, anche multidisciplinare, sia la partecipazione alla medesima rappresentano una prerogativa dei professionisti persone fisiche che risultino iscritti in albi o elenchi tenuti da Ordini o Collegi;
- né un'associazione professionale né una società tra professionisti possono partecipare ad associazioni tra professionisti già costituite.

In altre parole, la STP deve essere iscritta in apposita sezione speciale dell'albo di riferimento e i soci “professionisti” devono essere tutti iscritti al relativo albo o elenco professionale. Ciò premesso, il professionista può esercitare la professione a titolo individuale ovvero tramite la partecipazione a una o più associazioni professionali, mono

disciplinari o multidisciplinari; tuttavia, la partecipazione di una STP ad un'associazione professionale (e viceversa) non è ammissibile.

Giova ricordare, infine, che l'attività professionale quale risultante dall'iscrizione in appositi albi o elenchi è soggetta all'obbligo assicurativo. L'obbligo assicurativo sussiste solo se il professionista assume incarichi direttamente dal cliente con esclusione, dunque, per i professionisti che operano nell'ambito di un rapporto di lavoro dipendente.

## Le prossime scadenze



25 gennaio 2022

### **MODELLI INTRASTAT**

Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi relativi al mese e al trimestre precedente.

31 gennaio 2022

### **INVIO DATI AL STS 2° SEMESTRE 2021**

Termine di invio dei dati al STS relativo al secondo semestre 2021.

### **ESTEROMETRO**

Termine di invio dei dati delle operazioni transfrontaliere relative al quarto trimestre 2021.

### **DICHIARAZIONE E LIQUIDAZIONE OSS**

Termine per effettuare la dichiarazione e la liquidazione OSS relativa al 4 trimestre 2021.

10 febbraio 2022

### **BONUS PUBBLICITA'**

Termine per inviare la dichiarazione sostitutiva relativa alle spese pubblicitarie sostenute nel 2021.

16 febbraio 2022

### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

#### **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.

---

#### **SOSPENSIONE VERSAMENTI PER COVID - INPS**

Versamento della 14<sup>a</sup> rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

---

#### **INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE**

Termine di versamento in unica soluzione o della 1° rata dei premi per il saldo 2021 e l'acconto 2022 e per la comunicazione della riduzione delle retribuzioni presunte esclusivamente con modalità telematica.

---

#### **INPS – ARTIGIANI E COMMERCIANTI**

Termine per effettuare il versamento della 4° rata del contributo fisso minimo per il 2021.

---