

Edizione di venerdì 27 Maggio 2022

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 24 maggio
di **Laura Mazzola**

ENTI NON COMMERCIALI

Deroga temporale per il deposito nel Runts dei primi bilanci
di **Luca Caramaschi**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ancora incerto il regime fiscale del cessionario di azienda las Adopter
di **Fabio Landuzzi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap: ripartizione territoriale per le imprese industriali e commerciali
di **Federica Furlani**

PENALE TRIBUTARIO

Sequestro e confisca solo sul “compenso” per chi emette fatture false
di **Angelo Ginex**

EDITORIALI

Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 24 maggio

di Laura Mazzola



È ON LINE LA NUOVA VERSIONE

EVOLUTION
Euroconference

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

[Scopri tutte le novità >](#)

Il trentunesimo appuntamento di **Adempimenti In Diretta** è iniziato, come di consueto, con la sessione “**aggiornamento**”, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità relative alla normativa, alla prassi e alla giurisprudenza dell’**ultima settimana**.

La sessione “**caso operativo**” è stata poi dedicata alla **tracciabilità degli oneri detraibili da indicare all’interno dei modelli dichiarativi**, mentre nell’ambito della sessione “**scadenziario**”, dopo aver evidenziato le **prossime scadenze di dichiarazioni, comunicazioni e versamento**, è stato predisposto un **focus** relativo alla compilazione **delle liquidazioni periodiche Iva**.

Infine, nella sessione “**adempimenti in pratica**” è stata esaminata la **firma dei documenti con TS Studio**.

Sono arrivati diversi **quesiti**; ne ho selezionati dieci, ritenuti **più interessanti**, da pubblicare oggi nella **top 10** con le **relative risposte**.

Sul **podio** ci sono:

3. PAGAMENTO ONERI DEDUCIBILI

2. DETRAIBILITÀ ACQUISTO DI TAMPONI

1. DETRAIBILITÀ ACQUISTO DI MASCHERINE

10

Li.Pe.: rigo VP8

All'interno del rigo dedicato al credito relativo al periodo precedente occorre inserire l'importo totale o solo quello utilizzato?

L.&L. s.s.

All'interno del rigo VP8, denominato "Credito periodo precedente", della comunicazione delle liquidazioni periodiche Iva, occorre indicare l'intero importo del credito del periodo precedente, al netto dell'eventuale quota chiesta a rimborso o in compensazione nel modello Iva TR.

Pertanto, non deve essere indicata la sola quota utilizzata in detrazione.

9

Li.Pe.: ASD

Le associazioni sportive dilettantistiche, che hanno optato per la L. 398/1991, sono tenute a trasmettere la comunicazione dei dati riepilogativi delle liquidazioni periodiche?

R.L.

Le associazioni sportive dilettantistiche, che abbiano optato per il regime di cui alla L. 398/1991, non sono tenute a trasmettere la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche Iva, così come sono esonerate dalla presentazione della dichiarazione annuale Iva.

8

Li.Pe.: operazioni esenti

Un cliente effettua solo operazioni esenti Iva. Sono sempre state predisposte le comunicazioni delle liquidazioni periodiche. È corretto?

E.F.

La risposta è negativa.

I soggetti che hanno effettuato solo operazioni esenti Iva sono esonerati dalla presentazione

delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche, nonché dalla dichiarazione annuale Iva.

7

Detrazione con pagamento effettuato da altro soggetto

Il soggetto indicato nel documento di spesa può portare in detrazione l'onere anche se non ha eseguito materialmente il pagamento?

E.T.

Il requisito richiesto dalla norma circa la tracciabilità dei pagamenti non modifica i presupposti stabiliti dall'articolo 15 Tuir e dalle altre disposizioni normative ai fini della detraibilità degli oneri dall'Irpef come, in particolare, l'effettivo sostenimento degli stessi.

Al riguardo si sottolinea che l'onere può considerarsi sostenuto dal contribuente al quale è intestato il documento di spesa, non rilevando a tal fine l'esecutore materiale del pagamento; aspetto quest'ultimo che attiene ai rapporti interni fra le parti.

Il pagamento, infatti, può essere effettuato anche tramite sistemi di pagamento "tracciabili" intestati ad altro soggetto, anche non fiscalmente a carico, a condizione che l'onere sia effettivamente sostenuto dal contribuente intestatario del documento di spesa.

6

Eccezioni alla tracciabilità delle spese detraibili

Quali sono gli oneri detraibili per cui non è necessario che il pagamento avvenga in maniera tracciata?

A.R.

Ai sensi del comma 680, dell'articolo 1 della Legge di bilancio 2020, l'obbligo di pagamento tracciato non si applica alle detrazioni spettanti in relazione alle spese sostenute per l'acquisto di medicinali e di dispositivi medici, nonché alle detrazioni per prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al Servizio sanitario nazionale (SSN).

5

Li.Pe.: indicazione importo inferiore al minimo

L'Iva a debito, di importo inferiore a 25,82 euro non versata, deve essere indicata nella Li.Pe.?

S.C.

La risposta è positiva.

L'Iva a debito non versata, di ammontare non superiore a 25,82 euro, deve essere indicata all'interno della Li.Pe. e, precisamente, nella colonna 1 del rigo VP14.

In questo caso, il versamento del debito inferiore al minimo previsto deve essere effettuato insieme a quello relativo al mese o al trimestre successivo.

#4

Li.Pe.: indicazione del credito Iva anno precedente

Il credito Iva risultante dalla dichiarazione Iva annuale 2022, per il periodo di imposta 2021, deve essere interamente riportato nella liquidazione periodica?

A.Z.

Il contribuente non è tenuto ad indicare nella Li.Pe., all'interno del rigo VP9, l'intero credito Iva dell'anno precedente.

Infatti, se non intende utilizzare il credito, nella relativa liquidazione periodica, può non indicare il credito o indicarlo solo parzialmente.

Tale credito potrà poi essere indicato, in tutto o in parte, nella liquidazione periodica relativa ai mesi successivi.

Resta fermo il fatto che il credito dell'anno precedente, utilizzato in compensazione mediante modello F24, non deve mai essere esposto nel rigo VP9.

3

Pagamento oneri deducibili

Anche per gli oneri deducibili è obbligatorio dimostrare il pagamento con mezzi tracciati? Nel caso di versamenti a fondi per previdenza complementare?

A.S.

A partire dal 2020 vige l'obbligo di pagamenti tracciabili per usufruire dei benefici legati alle detrazioni fiscali.

In particolare, l'articolo 1, comma 679, della Legge di bilancio per il 2020, prevede:

“Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, la detrazione dell'imposta lorda nella misura del 19% degli oneri indicati nell'articolo 15 del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917, e in altre disposizioni normative spetta a condizione che l'onere sia sostenuto con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241”.

Pertanto, la disposizione subordina le detrazioni fiscali, collegate alle spese e agli oneri indicati nell'articolo 15 Tuir, all'obbligo di pagamento con mezzi tracciabili, quali:

- versamento bancario o postale;
- altri sistemi di pagamento previsti dall'articolo 23 D.Lgs. 241/1997.

Il successivo comma 680, dell'articolo unico, della Legge di bilancio per il 2020, prevede, però, due eccezioni alla regola generale del pagamento con strumenti tracciati; in particolare, possono continuare ad essere pagati in contanti:

- gli acquisti di medicinali e di dispositivi medici;
- le prestazioni sanitarie rese dalle strutture pubbliche o da strutture private accreditate al servizio sanitario nazionale.

Le disposizioni fanno riferimento alle detrazioni; va da sé che le deduzioni non rientrano in tale normativa.

2

Detraibilità acquisto tamponi

Le spese per i tamponi sono detraibili? Molto spesso nello scontrino della farmacia non viene evidenziato che trattasi di dispositivo medico CE.

P.M.

L'Agenzia delle entrate, con la risposta all'interpello n. 354 del 18.05.2021, avente ad oggetto *"Iva – Strumentazione per diagnostica in vitro per COVID-19 – Prestazioni di servizi strettamente connesse – Esenzione"*, ha precisato che le prestazioni di servizi relative ai tamponi antigenici o ai test sierologici effettuati dalle farmacie, a prescindere dall'intervento o meno di personale medico o infermieristico, sono esenti ai fini Iva con diritto alla detrazione per il cliente fino al 31 dicembre 2022.

In merito poi alla detrazione della spesa medica in capo al contribuente, occorre evidenziare che alcune farmacie considerano i tamponi una prestazione di servizi, altre una *"fornitura di dispositivi medici e servizi strettamente connessi"*.

Entrambe le modalità prevedono l'esenzione speciale Iva, ai sensi dell'articolo 1 comma 452, della Legge 178/2020, e danno diritto alla detrazione della spesa, ma con un importante distinguo: la modalità di pagamento; infatti:

- se la prestazione è considerata un servizio (inviato al sistema TS con codifica "AS"), secondo l'interpretazione più prudente, è necessario pagare con mezzi tracciati;
- se, invece, è considerata una cessione di dispositivo medico, con codifica "AD" sullo scontrino, è ammesso anche il pagamento in contanti.

1

Detraibilità acquisto di mascherine

Acquisto di mascherine in farmacia e con modalità tracciabile; nello scontrino non è inserita la dicitura di dispositivo medico. È detraibile il costo?

P.M.

L'Agenzia delle entrate, con la circolare 11/E/2020, ha affermato che la detrazione relativa all'acquisto di mascherine deve avvenire in riferimento ad acquisti da considerarsi conformi.

In particolare, l'Amministrazione finanziaria ribadisce che per beneficiare della detrazione è necessario che, dalla certificazione fiscale, che sia documento commerciale o fattura, risultino chiaramente due elementi: la descrizione del prodotto acquistato e il soggetto che sostiene la spesa.

Al riguardo, la circolare invita i contribuenti a tenere conto che *"nell'attuale situazione emergenziale, potrebbero essere immessi in commercio anche prodotti non aventi le caratteristiche per rientrare nella categoria di dispositivo medico come definito dal citato Ministero"*.

La detraibilità, dunque, non riguarda tutti i tipi di Dpi, ma soltanto quelli con marcatura CE, condizione che va quindi a escludere molti acquisti *online*, che spesso riguardano prodotti privi di certificazione.

Per capire se il dispositivo di protezione acquistato è di tipo medico e dunque detraibile, è sufficiente consultare il database del ministero della Salute, immettendo o dati del fabbricante o del prodotto. *“Per identificare la natura del prodotto come dispositivo medico possono bastare”* precisa la circolare *“anche le codifiche utilizzate ai fini della trasmissione dei dati al sistema tessera sanitaria nello specifico l’indicazione del codice ‘AD’ (spese relative all’acquisto o affitto di dispositivi medici con marcatura CE)”*. Con il codice AD sul documento di spesa, per la detrazione non è necessaria anche la marcatura CE o l’indicazione di conformità alle direttive europee.

Diversamente c’è bisogno di una apposita documentazione:

- per i dispositivi medici compresi nell’elenco menzionato in precedenza, per i quali occorre conservare (per ciascuna tipologia di prodotto) la documentazione attestante la marcatura CE;
- per quelli non compresi nell’elenco, in quanto il prodotto deve riportare, oltre alla marcatura CE, anche la conformità alla normativa europea (direttive europee 93/42/CEE, 90/385/CEE e 98/79/CE e successive modifiche e integrazioni).

In merito alla fattispecie in esame si invia a verificare anche l’interrogazione in Commissione Finanze della Camera dell’8 marzo 2022, n. 5-07606, in linea con quanto indicato dalla circolare citata.

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



ENTI NON COMMERCIALI

Deroga temporale per il deposito nei Runts dei primi bilanci

di Luca Caramaschi



Con l'approvazione dei **bilanci** relativi al periodo d'imposta 2021 i nuovi **Enti del Terzo Settore (i cosiddetti ETS)** si stanno confrontando per la prima volta con i **nuovi schemi di bilancio** introdotti dal **D.M. n. 39 del 05.03.2020** (pubblicato nella G.U. n. 102 del 18.04.2020), in applicazione della previsione contenuta nell'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 117/2017](#) (Codice del Terzo Settore o CTS).

Articolo 3 D.M. 05.03.2020

*“Le disposizioni da esso recate si applicano **a partire dalla redazione del bilancio relativo al primo esercizio finanziario successivo** a quello in corso alla data della pubblicazione”.*

Nell'attesa, quindi, che il **processo di iscrizione** avviato nello scorso mese di novembre 2021 si completi per quanti decideranno di iscriversi spontaneamente nel **Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (Runts)**, questo obbligo di adozione dei nuovi schemi con riferimento al periodo d'imposta 2021 riguarda di fatto solo determinate categorie enti che possono già oggi qualificarsi come **“ETS di diritto”** e cioè:

- **Organizzazioni di volontariato (Odv);**
- **Associazioni di promozione sociale (Aps);**
- **Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus).**

Quanto alle prime due categorie citate (Odv e Aps) stiamo ancora assistendo, dallo scorso 23 novembre 2021, al processo di **trasmigrazione automatica nei Runts** dagli attuali registri regionali e nazionali che dovrebbe completarsi nella seconda metà del 2022, mentre, **con riferimento alle Onlus**, il processo volontario di iscrizione che porterà alla scelta della specifica sezione del Runts nella quale dovranno collocarsi poteva iniziare dallo scorso 24 novembre 2021 ma potrà realizzarsi fino al **31 marzo dell'anno successivo** a quello della intervenuta

autorizzazione comunitaria sulla parte fiscale della Riforma del Terzo Settore.

Nonostante, quindi, molte Onlus (Associazioni, Fondazioni, ecc.) potrebbero non aver ancora confermato la propria decisione di intraprendere il percorso finalizzato all'iscrizione nel RuntS assumendo di conseguenza la qualifica di ETS, il Ministero delle Politiche Sociali, con la **nota n. 19740 del 29.12.2021**, ha confermato anche per esse **l'obbligo di adottare per il periodo d'imposta 2021 i nuovi schemi di bilancio obbligatori** previsti per gli ETS.

Relativamente all'utilizzo dei nuovi schemi di bilancio si segnala che il recente **Principio Contabile Oic 35**, approvato lo scorso **mele di febbraio 2022**, in un'ottica di semplificazione, ha precisato al paragrafo 18 che

*“Tenuto conto del fatto che il principio è stato pubblicato ad inizio 2022, ma sarà applicabile ai bilanci chiusi o in corso al 31 dicembre 2021, il principio ha concesso **inoltre le seguenti semplificazioni**:*

*a. al fine di evitare gli oneri legati alla riclassifica del bilancio 2020 in base ai nuovi schemi **l'ente può decidere di non presentare il bilancio comparativo**; ...”.*

Di conseguenza, Odv, Aps e Onlus dovranno preoccuparsi solo di **riclassificare i dati** relativi al periodo d'imposta 2021 e non anche quelli riferiti al precedente periodo 2020.

Il deposito dei bilanci 2021

Chiariti sommariamente gli aspetti relativi alle modalità di formazione del bilancio riferito al periodo d'imposta 2021 da sottoporre all'approvazione degli organi sociali, si poneva il tema del **momento** nel quale i citati enti dovessero procedere al suo **successivo deposito nel RuntS** secondo le modalità previste dal regolamento di attuazione introdotto con il **D.M. n. 106 del 19.09.2020** considerato che l'articolo 48, comma 3, CTS prevede che **“I rendiconti e i bilanci di cui agli articoli 13 e 14 e i rendiconti delle raccolte fondi svolte nell'esercizio precedente devono essere depositati entro il 30 giugno di ogni anno”** ma che difficilmente tale tempistica potrà essere rispettata in considerazione dei ritardi che stanno caratterizzando l'avvio della Riforma.

A dipanare la questione è intervenuta la recentissima **nota n. 5941 del 05.04.2022** con la quale il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, tenendo conto che **“L' avvio, a partire dallo scorso 22 febbraio, dei procedimenti di verifica post – **trasmigrazione riguardanti le Odv e le Aps** iscritte nei preesistenti registri di settore è destinato ad impattare sull'effettiva agibilità dell'adempimento dell'obbligo di deposito presso il RuntS del bilancio d'esercizio o del rendiconto per cassa”**, ha opportunamente precisato che **“Nell'attuale fase di prima applicazione, poiché il perfezionamento dell'iscrizione nel RuntS, all'esito delle verifiche di cui al già citato articolo 54, comma 2 del Codice, di numerose Odv e Aps si concluderà verosimilmente dopo tale data, si deve escludere in via generale l'esigibilità di tale adempimento entro la data del 30 giugno 2022”**.

In deroga alla richiamata scadenza normativamente prevista, **il Ministero ravvisa comunque la necessità di procedere successivamente al deposito del bilancio 2021** posto che lo stesso contiene informazioni potenzialmente rilevanti ai fini della verifica della sussistenza di talune condizioni poste dal CTS, ed in considerazione del contributo che il deposito del bilancio fornisce alla concreta applicazione del principio di trasparenza.

Riportiamo, pertanto, di seguito i **termini** che, secondo quanto previsto dal Ministero con la nota 5941-2022, Odv, Aps e Onlus dovranno osservare al fine di procedere al **deposito dei bilanci relativi al periodo d'imposta 2021** e redatti secondo i nuovi schemi.

I termini del deposito del bilancio 2021

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Ancora incerto il regime fiscale del cessionario di azienda las Adopter

di **Fabio Landuzzi**



Non riesce a trovare proprio pace la **dibattuta questione** del **regime fiscale** dell'**acquisto di azienda** (o di ramo di azienda) effettuato da un **soggetto IAS Adopter** con un soggetto **cedente terzo indipendente**.

Dal **punto di vista contabile**, il modello indicato dallo **Ifrs 3** per la rilevazione dell'operazione nel bilancio del cessionario è piuttosto chiaro e risponde ai precetti del c.d. **acquisition model**.

L'acquirente è tenuto ad iscrivere nelle proprie scritture contabili le **attività e passività** che fanno parte dell'azienda acquisita al loro **fair value**, come pure ad iscrivere – se del caso – **attività o passività** che **non figuravano** nello stato patrimoniale dell'azienda tratto dal sistema contabile del cedente ma che sono **riconosciute dal lato las/IFRS**, ed infine anche a **cancellare attività o passività** che non fossero suscettibili di essere conservate coerentemente all'applicazione dei Principi contabili internazionali.

Da tale processo deriva che, laddove il **fair value dell'azienda** acquisita fosse **superiore al costo di acquisto** riconosciuto al cedente, **la differenza**, che esprime il **compimento di un "buon affare"**, va rilevata **direttamente al conto economico** dell'esercizio in cui l'operazione è perfezionata.

Delineato, seppure in estrema sintesi, **l'assetto contabile** dell'operazione, che si differenzia invece completamente dal caso in cui l'acquisto dell'azienda avvenga da un **soggetto non indipendente**, nella cui circostanza la rilevazione contabile è ispirata a **criteri di continuità di valori**, gli interrogativi si aprono sul fronte della **rilevanza fiscale** dello stesso.

Ovvero, le **attività e passività iscritte** dal cessionario **IAS Adopter** al **fair value**, e corrispondentemente l'utile da buon affare imputato al suo conto economico, sono fiscalmente rilevanti in funzione del generale **principio di derivazione rafforzata**?

Oppure, e diversamente, l'operazione deve essere riportata nell'alveo della **deroga alla derivazione rafforzata** di cui all'**articolo 4 D.M. 48/2009** e quindi essere fonte di **doppio binario contabile e fiscale**?

La **dottrina** ha in più riprese sottolineato che ragioni sia di ordine normativo e regolamentare, che sistematiche e se vogliamo anche razionalmente pragmatiche, consentirebbero di concludere per la **rilevanza fiscale delle risultanze contabili** emerse dall'applicazione dell'**acquisition model** e, quindi: da un lato, piena **rilevanza fiscale dei valori** di prima iscrizione delle attività e passività facenti parte dell'azienda acquisita espressi al *fair value* e, dall'altro lato, concorso dell'utile da buon affare alla **formazione del reddito** imponibile del periodo.

Purtroppo, questa soluzione **non sembra sinora trovare conferma** nell'orientamento che emerge da alcune posizioni assunte dall'**Amministrazione Finanziaria**, in occasione di risposte – alcune pubblicate (si vedano la [risposta n. 538/2021](#), e la **126/2022**, ed altre no, come quella risalente al 2016 ed ampiamente commentata da autorevole dottrina – ad istanze di interpello che, come noto, sono per loro stessa intrinseca natura caratterizzate da un **perimetro estremamente casistico** e che, perciò, non avrebbero alcuna portata di indicazione di carattere generale.

L'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria sul tema in oggetto, peraltro, non sembra essere pienamente lineare per quanto è dato trarre dalla lettura dei documenti pubblicati, se non per la **conclusione finale** che, come premesso, porta ad **appiattare il regime fiscale** del soggetto **las Adopter** acquirente dell'azienda sulla **stessa posizione (fiscale)** che si sarebbe realizzata per un soggetto **Oic Adopter**.

In altre parole, percorrendo strade interpretative diverse, l'Amministrazione nella sostanza sembra voler arrivare a questa conclusione di **neutralità fra i due regimi fiscali**, a prescindere dal modello di rappresentazione contabile proprio di ciascuno dei due diversi ordinamenti, il civilistico/Oic, e il modello las/lfrs.

Nella più recente presa di posizione (quella di cui alla [risposta n. 126/2022](#)) l'Amministrazione fa chiaramente intendere che, a suo avviso, la **valorizzazione dell'azienda** acquisita al suo **fair value**, così come prescritto dallo lfrs 3, sarebbe espressione di **un fenomeno valutativo**, sicché questo si porrebbe per sua natura **al di fuori del principio di derivazione rafforzata**; di conseguenza, tutto ciò che devia dal costo sostenuto per l'acquisto dell'azienda (i.e. attività e passività iscritte al *fair value*, utile da buon affare iscritto a conto economico) **non potrebbero trovare rilevanza fiscale**, e sarebbero condannati al perenne **doppio binario**.

Il precedente documento (la [risposta n. 538/2021](#)) aveva invece ricondotto l'operazione al novero di quelle di cui all'articolo 4 D.M. 48/2009, e quindi di quelle per le quali vale la **deroga alla derivazione rafforzata** dovendo trovare applicazione ai fini fiscali la **logica giuridico-formale** dell'operazione sottostante; una chiave interpretativa, tuttavia, che **cozzava chiaramente con il testo della Relazione illustrativa del D.M.** stesso il quale, sul punto, si esprime piuttosto esplicitamente nel sottolineare che la deroga in questione si applica solo al

caso della cessione di azienda fra soggetti non indipendenti, circostanza in cui sarebbe stata altrimenti portata un'operazione realizzativa, come la cessione di azienda, verso un regime di **neutralità fiscale** indotto dalla **continuità di valori** di cui al modello proposto dai principi internazionali, del tutto inconferente con i principi di fondo dell'imposizione sul reddito.

Insomma, da qualunque punto si osservi la situazione, resta un **tanto evidente quanto ben poco utile** e giustificato **alone di incertezza interpretativa** circa il trattamento fiscale di un'operazione (la cessione di azienda fra parti indipendenti) per cui gioverebbe, invece, avere **certezza di un regime chiaro**, univoco e **allineato a quello contabile**; il tutto, allo scopo di **ridurre rischi di contenzioso** relativi a operazioni straordinarie e quindi introdurre **condizioni di incertezza** che non giovano a coloro che effettuano **investimenti nel nostro ordinamento**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap: ripartizione territoriale per le imprese industriali e commerciali

di **Federica Furlani**



L'[articolo 15 D.Lgs. 446/1997](#) stabilisce che **l'irap è dovuta alla Regione** (o Provincia autonoma) **nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato**.

Quando l'attività è esercitata in più Regioni, il riparto territoriale del valore della produzione va operato secondo le **regole dettate dall'[articolo 4, comma 2](#)**, del Decreto citato, in relazione alle diverse categorie di soggetti, utilizzando specifici parametri.

Per quanto riguarda le **imprese industriali e commerciali** (comprese le *holding* industriali) e i **lavoratori autonomi** il criterio è quello della "localizzazione" della forza lavoro.

Il riparto tra Regioni va quindi effettuato in **misura proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili** spettanti, rispettivamente, al personale dipendente, ai collaboratori coordinati e continuativi e agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro, addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio della Regione (o provincia autonoma) e operanti per un **periodo di tempo non inferiore a tre mesi** (anche non consecutivi ma nell'arco dello stesso periodo d'imposta), rispetto all'**ammontare complessivo delle retribuzioni, compensi e utili** suddetti spettanti al personale dipendente e agli altri soggetti addetti alle attività svolte nel territorio dello Stato.

Le retribuzioni **vanno assunte per l'importo spettante, così come determinato ai fini previdenziali**: vanno pertanto considerati gli imponibili previdenziali con esclusione delle quote di accantonamento Tfr, dei contributi al fondo pensionistico per incentivare l'esodo dei lavoratori e degli eventuali risarcimenti danni.

Si devono comprendere nelle retribuzioni:

- **i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;**
- **i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi**, al netto della parte di contributo Inps a carico del committente;
- **gli utili agli associati in partecipazione che apportano esclusivamente lavoro.**

Nel calcolo delle retribuzioni vanno invece **escluse** quelle relative al **personale dipendente distaccato presso terzi** ed incluse quelle relative al personale di terzi impiegato in regime di distacco ovvero in base a contratto di lavoro interinale.

La **ripartizione territoriale** del valore della produzione (e quindi dell'Irap) va pertanto effettuata secondo la seguente formula:

valore della produzione netta	x	Retribuzione, compensi, utili relativi al personale impiegato nella Regione
		Ammontare complessivo delle retribuzioni

Se l'attività esercitata nel territorio di Regioni (o Province autonome) diverse da quella in cui risulta domiciliato il soggetto passivo **non è svolta con l'impiego di personale** ovvero di collaboratori o associati in partecipazione per almeno tre mesi, non si verifica la condizione per procedere al riparto territoriale.

Dal punto di vista dichiarativo, la **Sezione I** del **quadro IR del modello Irap** è dedicata alla **ripartizione territoriale** della base imponibile, determinata nei quadri IQ, IP, IC, IE, e IK (sezioni II e III), in **funzione della Regione** (o della Provincia autonoma) **di produzione e la determinazione della corrispondente imposta netta**.

Codice regione	Valore della produzione	Quota GEIE	Deduzioni regionali	Base imponibile	Codice aliquota	Aliquota	Imposta lorda
1	2	3	4	5	6	7	8
IR1	,00	,00	,00	,00		%	,00
	Detrazioni regionali	Crediti d'imposta regionali	Imposta netta				
	9	10	11				
	,00	,00	,00				

In particolare, nei righi da IR1 a IR8, va indicato:

- in **colonna 1**, il codice identificativo della Regione ovvero della Provincia autonoma;

- in **colonna 2**, la quota del valore della produzione attribuita a ciascuna Regione (o Provincia autonoma) sulla base del rapporto tra l'ammontare delle retribuzioni, dei compensi e degli utili spettanti agli addetti con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse, ubicati nel territorio della Regione (o provincia autonoma), rispetto all'ammontare complessivo delle retribuzioni, compensi e utili suddetti di cui al rigo IS11, colonna 2, del quadro IS. Nel caso di esercizio nella stessa Regione di attività industriali e commerciali soggette a differenti aliquote, dovrà essere data specifica indicazione, utilizzando più righi del modello, del valore della produzione netta regionale riferibile a ciascuna attività;
- in **colonna 4**, l'importo delle eventuali deduzioni dal valore della produzione istituite con apposite leggi regionali o provinciali;
- in **colonna 5**, la somma algebrica tra gli importi indicati nelle colonne 2 e 3, diminuita dell'importo di colonna 4;
- in **colonna 6** la codifica desunta dalla apposita tabella, identificativa dell'aliquota applicabile, e in **colonna 7** l'aliquota dell'imposta applicata, che può differenziarsi da Regione a Regione, stante la facoltà, anche se limitata, alle stesse concessa di variare l'aliquota;
- in **colonna 8** l'imposta lorda spettante a ciascuna Regione o provincia autonoma;
- in **colonna 9 e 10** rispettivamente l'importo delle eventuali detrazioni e degli eventuali crediti d'imposta istituite con leggi regionali o provinciali;
- in **colonna 11**, l'imposta spettante in ciascuna Regione o Provincia autonoma.

Nel **rigo IR22** va quindi indicata la somma degli importi di colonna 11 dei rigi da IR1 a IR8, che rappresenta pertanto l'Irap corrente di competenza dell'esercizio.

PENALE TRIBUTARIO

Sequestro e confisca solo sul “compenso” per chi emette fatture false

di Angelo Ginex



In tema di reati tributari, il **prezzo** del delitto di **emissione di fatture false**, che può essere oggetto di **confisca diretta** ovvero, in caso di impossibilità di esecuzione, **per equivalente**, così come di **sequestro preventivo** ad essa finalizzato, non coincide con il profitto eventualmente conseguito dai terzi beneficiari delle fatture false, ma con **l'eventuale compenso percepito dall'emittente di tali fatture**.

È questo il principio di diritto ribadito dalla **Corte di Cassazione**, con **sentenza n. 20551 depositata ieri 26 maggio**, in conformità al consolidato orientamento in materia (cfr., **Cass. 11/12/2018, n. 2553**; **Cass. 4/02/2016, n. 15458**; **Cass. 26/09/2013, n. 42641**).

La fattispecie in esame prende le mosse da una **pronuncia** della Corte d'appello di Bologna che, confermando quanto statuito dal Gup del Tribunale di Reggio Emilia, **condannava l'imputato**, all'esito di giudizio abbreviato, alla pena di anni due di reclusione **per i reati di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** ex [articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#) e di **distruzione o occultamento di documenti contabili** ex [articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#). Inoltre, la citata pronuncia prevedeva l'irrogazione delle pene accessorie di cui all'[articolo 12 D.Lgs. 74/2000](#), nonché la **confisca** diretta ovvero, in caso di impossibilità di esecuzione, per equivalente, di **ingenti somme di denaro** ai sensi dell'[articolo 12-bis D.Lgs. 74/2000](#).

Pertanto, l'imputato proponeva **ricorso per cassazione** avverso tale sentenza eccependo, con unico motivo di doglianza, la **violazione** degli [articoli 8](#) e [12-bis D.Lgs. 74/2000](#) e il **vizio di motivazione** in ordine alla **confisca** disposta sui suoi beni.

In particolare, l'imputato lamentava che la Corte d'appello si fosse semplicemente limitata a richiamare una **pronuncia giurisprudenziale inconferente al caso di specie**, dal momento che questa riguardava i reati tributari di omessa, infedele o fraudolenta dichiarazione e di omesso versamento, mentre nel caso di specie si discuteva di emissione di fatture o altri documenti

per operazioni inesistenti e di distruzione o occultamento di documentazione contabile.

Conseguentemente, l'imputato rilevava che **il profitto del reato di emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti** di cui all'[articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), non poteva coincidere con il risparmio di imposta evasa, ma che l'entità dei beni confiscabili **avrebbe dovuto essere rapportato all'eventuale compenso da egli percepito per l'emissione a favore di terzi di fatture false**, aventi ad oggetto operazioni inesistenti.

Ebbene, la Corte di Cassazione ha ritenuto **fondato tale motivo di doglianza**, evidenziando come la Corte d'appello sia incorsa in un **errore di diritto**, laddove ha affermato, con **motivazione meramente apparente**, che la **confisca** disposta nei confronti dell'imputato debba avere **ad oggetto il profitto consistente nel risparmio economico delle imposte evase**.

Piuttosto, i giudici di legittimità, condividendo la tesi del ricorrente, hanno affermato che, in relazione al **delitto di emissione di fatture false** ex [articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), deve essere richiamato il principio costantemente affermato in materia, secondo cui: «*La **confisca diretta o per equivalente**, come il **sequestro preventivo** finalizzato ad essa, del profitto del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti non può essere disposta sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime*».

La statuizione della Suprema Corte poggia sulla considerazione per la quale il **regime derogatorio** previsto dall'[articolo 9 D.Lgs. 74/2000](#), che **esclude** la configurabilità del **concorso reciproco** tra chi emette le fatture per operazioni inesistenti e chi se ne avvale, **impedisce l'applicazione**, nella ipotesi di reato di emissione di fatture false ex [articolo 8 D.Lgs. 74/2000](#), del **principio solidaristico**, valido nei soli casi di illecito plurisoggettivo (cfr., **Cass. 18/10/2016, n. 43952; Cass. 6/11/2013, n. 48104**).

Dunque, sulla scorta delle argomentazioni sopra esposte, i giudici di vertice hanno concluso che, in questa specifica fattispecie, **l'entità dei beni che possono essere oggetto di confisca, deve essere parametrata** non al profitto eventualmente conseguito dai terzi per effetto dell'emissione di fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti, ma solo al prezzo del reato, e cioè **all'eventuale compenso che l'emittente abbia percepito per l'emissione delle fatture**.

Da ultimo, in relazione al delitto di **distruzione o occultamento di documenti contabili** ex [articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#), la Corte di Cassazione ha precisato che esso è stato considerato dalla Corte d'appello come **sostanzialmente strumentale** rispetto all'emissione di fatture per operazioni inesistenti, per cui **non** è stato possibile identificare per lo stesso un **autonomo profitto confiscabile**.