



## Edizione di venerdì 4 Agosto 2023

### CASI OPERATIVI

**Condominio minimo e comunicazione cessione del credito edilizio**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### ADEMPIMENTO IN PRATICA

**Credito beni strumentali 2022 e compilazione quadro RU**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

### ISTITUTI DEFLATTIVI

**No al ravvedimento speciale per l'imposta sugli intrattenimenti**  
di Gianfranco Antico

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

**Scissione parziale: i crediti Ires e Irap sono posizioni soggettive da ripartire?**  
di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi, Giuseppe Stagnoli

### ACCERTAMENTO

**Sanzioni doganali: la Cassazione conferma la disapplicazione quando sproporzionate**  
di Elena Fraternali

### BEST IN CLASS

**Best in class 2023 – Studio Mattavelli Amodeo Commercialisti Associati**  
di Alessandro Mattavelli

## CASI OPERATIVI

### **Condominio minimo e comunicazione cessione del credito edilizio**

di Euroconference Centro Studi Tributari



Un condominio minimo è costituito da 3 unità abitative e da 5 pertinenze di proprietà di 3 soggetti e più precisamente:

- A è proprietario di un'abitazione categoria A/4 e 2 pertinenze C/6;
- B è proprietario di un'abitazione categoria A/4 e 2 pertinenze C/6;
- C è proprietario di un'abitazione categoria A/4 e una pertinenza C/6.

Vengono effettuati lavori trainanti sulle parti comuni realizzando un “*cappotto*” i cui massimali di spesa vengono calcolati considerando le 8 unità (moltiplicatore).

Il soggetto A cede la propria quota di credito “*condominiale*” a un istituto di credito mentre gli altri soggetti decidono di utilizzare il credito in dichiarazione dei redditi.

Come si rappresenta tale circostanza?

In sede di compilazione del modello di comunicazione di cessione del credito il soggetto A deve indicare tutte le unità facenti parte del condominio (quindi anche le unità del soggetto B e del soggetto C) che hanno inciso sui massimali (8 unità). Il modello dell’Agenzia delle entrate, però, non consente di indicare le unità dei soggetti B e C specificando che vengono utilizzati in dichiarazione dei redditi e non ceduti.

D’altro canto, se non vengono indicate le altre unità ma solo quelle di proprietà del soggetto A (x3) non si determinerebbe il reale massimale (x8) oltre che la reale consistenza del condominio minimo.

[\*\*LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...\*\*](#)



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **Credito beni strumentali 2022 e compilazione quadro RU**

di Clara Pollet, Simone Dimitri



**Seminario di specializzazione**

### Registro dei titolari effettivi

**Scopri di più**

I crediti d'imposta previsti per l'**acquisto di beni strumentali nuovi** (4.0 e non) maturati nel periodo d'imposta 2022 vanno **esposti nel quadro RU della dichiarazione dei redditi**.

Trattasi delle agevolazioni previste dall'[articolo 1, commi da 1051 a 1063, L. 178/2020](#), a favore delle imprese che effettuano investimenti in **beni nuovi strumentali materiali ed immateriali** destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Il credito d'imposta previsto per i **beni ordinari** (non 4.0) non è stato prorogato e, pertanto, è **terminato nel 2022, con coda fino al 30 novembre 2023** per chi ha versato un acconto pari almeno al 20% entro il 31 dicembre 2022 con accettazione dell'ordine da parte del fornitore.

L'[articolo 1, comma 44, L. 234/2021](#) ha invece **prorogato il credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali Industria 4.0 realizzati fino al 31 dicembre 2025**, ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, riducendo l'intensità dell'aiuto.

I richiamati crediti devono essere **utilizzati esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), in **tre quote annuali di pari importo**, secondo i termini di decorrenza stabiliti dal comma 1059 della citata L. 178/2020: per i **beni ordinari** occorre tener in considerazione **la data di entrata in funzione del bene**, mentre per i **beni 4.0 è rilevante la data di interconnessione**, evidenziata nella perizia asseverata/attestazione di conformità o, alternativamente, autocertificata con dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria (per gli investimenti inferiori a 300.000 euro).

**In sede di dichiarazione dei redditi** i dati del credito d'imposta vanno esposti nella **sezione I** del **quadro RU** **distintamente in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili**. Per ciascuna fattispecie va compilato un distinto modulo, utilizzando i **seguenti codici credito**:

- “L3”, per gli **investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali** di cui all'[articolo 1, comma 1055, L. 178/2020](#) (beni diversi da quelli ricompresi negli [allegati](#))

**A e B alla L. 232/2016) effettuati fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 novembre 2023**, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il **codice tributo “6935”**.

- “2L”, per gli investimenti in **beni strumentali nuovi materiali 0** di cui [all'articolo 1, comma 1057 e/o 1057-bis, L. 178/2020](#) (**beni di cui all'allegato A alla L. 232/2016**); in questo caso, per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il **codice tributo “6936”**.
- “3L”, per gli investimenti in **beni strumentali nuovi immateriali 0** di cui [all'articolo 1, comma 1058, L. 178/2020](#) (**beni di cui all'allegato B alla L. 232/2016**); per l'utilizzo in compensazione occorre utilizzare il **codice tributo “6937”**.

Ai fini del **monitoraggio della misura agevolativa nell'ambito del PNRR**, per poter misurare il raggiungimento da parte dell'Italia degli obiettivi previsti nel piano, nella sezione I del quadro RU vanno indicati **anche i dati degli investimenti effettuati oltre il termine del periodo d'imposta oggetto della dichiarazione ed entro il 30 novembre 2023**, per i quali **entro il 31 dicembre 2022 si sia proceduto alla prenotazione** – ordine vincolante ed acconto del 20 per cento – anche se non ricompresi nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione.

A tal fine, nel **rigo RU5** va indicato:

- nella **colonna 1**, l'importo del credito d'imposta **maturato per investimenti realizzati nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione**;
- nella **colonna 2**, l'importo del credito d'imposta maturato per investimenti **effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta** oggetto della dichiarazione ed **entro il 30 novembre 2023** (30 giugno 2023 per i beni immateriali 4.0), per i quali entro il 31 dicembre 2022 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto (tale importo, qualora utilizzato in compensazione, non può essere riportato nel rigo RU6 della presente dichiarazione in quanto compensato nel periodo d'imposta successivo a quello oggetto della dichiarazione).

Inoltre, nella **sezione IV**, nei **righi RU130 e RU140** vanno indicati, rispettivamente, gli **investimenti effettuati nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione** e gli **investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta** di riferimento della dichiarazione ed entro il 30 novembre 2023 (30 giugno 2023 per i beni immateriali 4.0).

**Esemplificando**, si pensi alla società Gamma S.r.l. che ha effettuato investimenti in **beni materiali NON 4.0** per un importo pari 40.000 euro, maturando un **credito d'imposta pari a 2.400 euro** (spettante nella misura del 6 per cento), utilizzando la prima quota del credito nel 2022.

La **sezione I e IV** del **quadro RU** andranno **compilate come segue**.

SEZIONE I Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	Dati identificativi del credito d'imposta spettante							Codice credito 1 L 3
	<b>RU1</b>	CREDITO BENI MATERIALI NON 4.0						
	<b>RU2</b>	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione						,00
	<b>RU3</b>	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)						,00
	<b>RU5</b>	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 2.400 ,00 2 ,00 82 ,00 C2 ,00 D2 ,00 E2 ,00) 3 2.400 ,00						
	<b>RU6</b>	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24						800 ,00
	<b>RU7</b>	Credito utilizzato Ritenute IVA (Periodici e acconto) IVA (Saldo) IRES (Accconti) IRES (Saldo) Imposta sostitutiva IRAP ai fini 1 ,00 2 ,00 3 ,00 4 ,00 5 ,00 6 ,00 7 ,00						
	<b>RU8</b>	Credito d'imposta reversato						,00
	<b>RU9</b>	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c.	1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73	2	,00
	<b>RU10</b>	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)						,00
	<b>RU11</b>	Credito d'imposta richiesto a rimborso						,00
	<b>RU12</b>	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni	1		2	1.600	,00

RU130	Investimenti diversi allegati A e B					
	Beni materiali		Beni immateriali		Strumenti tecnologici sw	
	1	40.000 ,00	2	,00	3	,00
Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti primo gruppo allegato A 4A ,00		Investimenti secondo gruppo allegato A 4B ,00		Investimenti terzo gruppo allegato A 4C ,00	
					Investimenti allegato B 5 ,00	Interconnessione 6 ,00

Infine, nel rispetto delle disposizioni previste dall'articolo 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza) a tutela degli interessi finanziari dell'Unione, nei **righe RU150 e RU151** sono richieste informazioni volte ad accertare rispettivamente la **titolarità effettiva dei destinatari dei fondi** ed il **rispetto del principio di divieto di doppio finanziamento**. Le informazioni sono richieste per i **periodi d'imposta 2020, 2021 e 2022**.

In particolare, nel **rigo RU 150** i beneficiari del credito d'imposta sono tenuti ad indicare i **dati relativi ai titolari effettivi dei fondi**, ai sensi dell'articolo 3, punto 6, della Direttiva (UE) 2015/849 del Parlamento europeo e del Consiglio (Normativa antiriciclaggio).

A tal fine riprendendo il nostro esempio è necessario compilare il rigo RU150 indicando, negli

appositi campi, per **ogni titolare effettivo persona fisica**:

- i **periodi d'imposta di riferimento** (2020-2021-2022) per i quali si è beneficiato del credito
- il **codice fiscale**.

	Anno 2020	Anno 2021	Anno 2022
<b>Codice fiscale</b>	1	2	3 <b>X</b>
<b>Nome</b>	6		
<b>Cognome</b>	7		
	<b>Data di nascita</b>	<b>Codice Stato estero di nascita</b>	
	8 giorno	mese	anno
<b>DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)</b>			
<b>Codice comune</b>	<b>C.a.p.</b>	<b>Tipologia (via, piazza, ecc.)</b>	
10	11	12	
<b>Indirizzo</b>	<b>Numero civico</b>	<b>Frazione</b>	
13	14	15	
<b>RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA</b>			
<b>Codice Stato estero</b>	<b>Stato federato, provincia, contea</b>		<b>Località di residenza</b>
16	17		18
<b>Indirizzo</b>			
19			
<b>DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)</b>			
<b>Codice Stato estero</b>	<b>Stato federato, provincia, contea</b>		<b>Località di domicilio</b>
20	21		22
<b>Indirizzo</b>			
23			

## ISTITUTI DEFLATTIVI

### **No al ravvedimento speciale per l'imposta sugli intrattenimenti**

di Gianfranco Antico

Master di specializzazione

### Professionisti per la gestione d'impresa e la prevenzione della crisi

Scopri di più

L'[articolo 1, commi da 174 a 178, L. 197/2022](#), ha previsto il **cd. ravvedimento speciale** (con scadenza oggi fissata al 30 settembre 2023, prorogato di fatto **al 2 ottobre 2023**, atteso che il 30 settembre cade di sabato), per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per regolarizzare esclusivamente le violazioni – **diverse da quelle definibili** ai sensi dei precedenti [commi da 153 a 159, dell'articolo 1 L. 197/2022](#) (riguardanti la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del **controllo automatizzato delle dichiarazioni**) e da [166 a 173, dell'articolo 1, L. 197/2022](#) (attinenti alla **regolarizzazione delle irregolarità formali**) – concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi di imposta precedenti, **con il pagamento di 1/18 del minimo edittale** delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti (con [risoluzione 6/E/2023](#) sono stati emanati i relativi **codici tributo**).

Al di là della riduzione della sanzione rispetto all'ordinario ravvedimento, viene previsto – vera novità – che il versamento delle somme dovute può essere effettuato in **8 rate trimestrali di pari importo**.

Sul punto, la [circolare 2/E/2023](#) ha offerto una serie di chiarimenti:

- sono definibili le violazioni riguardanti le dichiarazioni trasmesse al più tardi entro 90 giorni dal termine di presentazione delle stesse (**dichiarazioni tardive**);
- è consentita la regolarizzazione delle violazioni **"sostanziali"** dichiarative e delle violazioni sostanziali **"prodromiche"** alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione (le Entrate confermano quanto precisato con la [circolare 42/E/2016](#), al paragrafo 3.1.1);
- in caso di inadempimento nei pagamenti rateali, **non è applicabile il lieve inadempimento**, di cui all'[articolo 15-ter D.P.R. 602/1973](#), stante il mancato rinvio a tale disposizione nella disciplina della definizione in esame;
- è **possibile il pagamento delle somme dovute attraverso la compensazione** di cui all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#);
- la notifica di un processo verbale di constatazione, ex [articolo 24, L. 4/1929](#), **non è ostativa alla procedura agevolativa in trattazione**;

- ove la regolarizzazione postuli la presentazione di una dichiarazione integrativa, trova applicazione [\*\*l'articolo 1, comma 640, L. 190/2014\*\*](#), secondo cui lo **slittamento dei termini di decadenza opera limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione**.

La [\*\*circolare 2/E/2023\*\*](#) chiude precisando che “*non sono definibili con il ravvedimento speciale in commento le violazioni rilevabili ai sensi degli articoli 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e le violazioni formali*”.

Successivamente, la [\*\*circolare 6/E/2023\*\*](#), ha chiarito, fra l'altro, che:

- il versamento contemplato dall'[\*\*articolo 5, comma 2-bis, D.L. 34/2019\*\*](#), conv. con modif. in L. 58/2019 (**regime fiscale per i cd. impatriati**) **non rappresenta alcuna violazione “regolarizzabile” nella forma del ravvedimento speciale**, al pari di quanto già affermato con riferimento al ravvedimento ordinario (in tal senso, la [\*\*risposta all'interpello n. 223/2023\*\*](#), e le [\*\*risposte agli interpellini nn. 371/2022 e 383/2022\*\*](#));
- **la dichiarazione integrativa** – a favore o a sfavore – presentata oltre 90 giorni dalla scadenza prescritta **non si sostituisce “ad ogni effetto” a quella originaria**, ma solo limitatamente ai dati “*emendati*” in essa contenuti. Pertanto, nell'ipotesi di ripetute integrazioni dichiarative – successive alla dichiarazione originaria validamente presentata, che rappresenta il *dies a quo* per la verifica del rispetto dei termini per l'emendabilità di cui all'[\*\*articolo 2 D.P.R. 322/1998\*\*](#) – si dovrà integrare la dichiarazione originaria, tenendo conto ovviamente delle modifiche/integrazioni, a favore o a sfavore, intervenute medio tempore (anche versando eventuali crediti generati e utilizzati se annullati per effetto delle modifiche apportate con la successiva dichiarazione integrativa);
- **le violazioni accertabili ai sensi dell'articolo 41-bis D.P.R. 600/1973 non ostano** al ravvedimento speciale, purché, come detto, non siano già state contestate.

La norma originaria, come è noto, ha subito dei ritocchi per effetto del **D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023**.

In particolare, come anticipato, l'[\*\*articolo 19 D.L. 34/2022\*\*](#) ha spostato in avanti il termine per accedere all'istituto – 30 settembre 2023 (come abbiamo visto, 2 ottobre 2023) – e rimodulato di conseguenza i termini di pagamento in caso di rateizzazione (sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo).

#### **Le rate successive alla prima del 30 settembre 2023 (2 ottobre 2023)**

31 ottobre 2023	30 novembre 2023	20 dicembre 2023	31 marzo 2024	30 giugno 2024	30 settembre 2024	20 dicembre 2024
--------------------	---------------------	---------------------	------------------	-------------------	----------------------	---------------------

Il **D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023** – articolo 21, lett.a) – ha inoltre fornito l'**interpretazione autentica** della norma relativa al ravvedimento speciale che incideva sulla definizione degli avvisi bonari, escludendo dalla regolarizzazione le violazioni rilevabili ai

sensi degli [articoli 36-bis del D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), nonché le violazioni di natura formale definibili ai sensi dell'articolo 1, commi da 166 a 173, L. 197/2022.

La norma, nel confermare l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, esclude quindi l'accesso al **ravvedimento speciale** per le violazioni rilevabili *ex articoli 36-bis e 54-bis*, **anche se relative ad anni diversi** dal 2019, 2020 e 2021.

Il **D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023** – [articolo 21](#), lett.b) – ha altresì precisato che sono ricomprese nella regolarizzazione **tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ordinario**, *ex articolo 13 D.Lgs. 472/1997*, commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi d'imposta precedenti, purché la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata.

Lo stesso [articolo 21, comma 2, D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023](#), con norma di interpretazione autentica prevede, che la disposizione di cui all'[articolo 1, comma 176, L. 197/2022](#), secondo cui la regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per **l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali** costituite o detenute fuori del territorio dello Stato, si interpreta nel senso che:

a) sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'[articolo 4 D.L. 167/1990](#), con modif. dalla L. 227/1990 (in pratica, l'omessa o irregolare compilazione del quadro RW);

b) sono ricomprese nella regolarizzazione le violazioni relative **ai redditi di fonte estera, all'imposta sul valore delle attività finanziarie estere (Ivafe) e all'imposta sul valore degli immobili situati (Ivie) all'estero** di cui all'[articolo 19, commi da 13 a 17 e da 18 a 22, D.L. 201/2011](#), conv. con modif. dalla L. 214/2011, non rilevabili ai sensi dell'[articolo 36-bis D.P.R. 600/1973](#), nonostante la violazione dei predetti obblighi di monitoraggio. Pertanto, in caso di dichiarato e non versato non è utilizzabile il ravvedimento speciale.

Delineato il quadro normativo e di prassi, va segnalato che in questi giorni la [risoluzione 28/E/2023](#) ha rilevato ancora una volta che l'ambito applicativo ora non concerne più le sole «*violazioni "sostanziali*» dichiarative e le violazioni sostanziali «*prodromiche*» alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione» (cfr. sempre la [circolare 2/E/2023](#)), ma tutte quelle che possono costituire oggetto di ravvedimento *ex articolo 13 D.Lgs. 472/1997* e **che riguardano tributi/imposte con una dichiarazione di riferimento, regolarmente presentata** (salvo che non sia previsto uno specifico esonero da tale adempimento), per il periodo d'imposta in cui sono state commesse.

In tal senso, nella Relazione illustrativa al citato [articolo 21 D.L. 34/2023, conv. con modif. in L. 56/2023](#), si legge che «*sono definibili con il ravvedimento speciale tutte le sanzioni regolarizzabili ai sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, riguardanti le violazioni commesse nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e nei periodi d'imposta precedenti. Restano esclusi dalla sanatoria i tributi per i quali manca una dichiarazione*

*validamente presentata, perché omessa o non prevista dalle norme di riferimento».*

Pertanto, restano esclusi – puntualizza la [\*\*risoluzione 28/E/2023\*\*](#) – tributi/imposte, quali quella di registro o sugli intrattenimenti ("ISI"), privi di una simile dichiarazione, rispetto ai quali resta, comunque, la possibilità di avvalersi del ravvedimento ordinario in base all'[\*\*articolo 13 D.Lgs. 472/1997\*\*](#).

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

---

### **Scissione parziale: i crediti Ires e Irap sono posizioni soggettive da ripartire?**

di Chiara Grandi, Fabio Landuzzi, Giuseppe Stagnoli

Nella recente [risposta ad interpello n. 368/2023](#), pubblicata lo scorso 4 luglio, l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema della destinazione del **credito Irap** esistente in capo ad una società coinvolta in due distinte **scissioni parziali**.

In particolare, l'istante – **società scissa** – vantava, alla data di decorrenza degli effetti delle due scissioni, un credito Irap – generatosi, per la maggior parte del suo ammontare, da pregresse eccedenze di acconti, e, per la minor parte, da una precedente operazione di fusione per incorporazione – interamente **rimasto nella sua disponibilità** a seguito dell'operazione straordinaria, non avendo proceduto alla sua ripartizione in coerenza con quanto era stato stabilito dai **progetti di scissione**.

In sede di interpello ha quindi chiesto conferma all'Amministrazione finanziaria della correttezza del suo operato, ritenendo che il credito Irap non rientrasse tra le “**posizioni soggettive**” di cui all'[articolo 173, comma 4, del Tuir](#) e potesse, pertanto, essere attribuito (*rectius*, non attribuito) in coerenza alle pattuizioni formalizzate nei due progetti di scissione; in alternativa a tale soluzione, riteneva che la suddivisione dovesse avvenire, al più, sulla base dell'**afferenza ai diversi rami d'azienda trasferiti**.

L'**Agenzia delle Entrate**, non concordando con la soluzione proposta dalla società istante, ha **valutato il credito Irap** (ma le stesse conclusioni possono senz'altro essere estese anche a quello Ires) quale “**posizione soggettiva**”, da ripartirsi tra le diverse società interessate dalla riorganizzazione con un **criterio proporzionale**, sulla base delle **percentuali di patrimonio netto contabile** trasferito alle beneficiarie.

Tale interpretazione, piuttosto restrittiva, lascia però spazio a **qualche perplessità e riflessione**.

Va preliminarmente ricordato come l'[articolo 173, comma 4, Tuir](#), disponga, in caso di scissione parziale, la permanenza in capo alla scissa ovvero l'attribuzione alle beneficiarie delle **posizioni soggettive** e dei relativi **obblighi strumentali** “*in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari*”.

Per definire le “posizioni soggettive”, l’Amministrazione richiama il contenuto della [\*\*risoluzione 91/E/2002\*\*](#), secondo la quale “con la locuzione «*posizione soggettiva*» il legislatore ha indubbiamente inteso ricomprendere, entro la sfera di applicazione della norma, **ogni situazione giuridica attiva e passiva generata dalla normativa** sulle imposte dirette in capo alla scissa e cioè non solo i **crediti e i debiti d’imposta** di questa società, ma anche tutte quelle **situazioni di potere e di dovere** che avrebbero spiegato effetto nell’attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi d’imposta successivi alla scissione”.

In diverse occasioni, l’Amministrazione finanziaria ha fornito **esempi** circa le cennate **situazioni di “potere” e di “dovere”** che avrebbero generato un impatto sulla determinazione del reddito della società scissa qualora non fosse avvenuta l’operazione straordinaria: tra le altre, citiamo il trasferimento di **perdite fiscali**, di **interessi passivi riportabili** o di **eccedenze Ace** ([\*\*circolare 31/E/2022\*\*](#)); ma vi sono anche casi più peculiari quali il diritto di fruire di un **credito d’imposta** collegato ad un **progetto di investimento** già avviato ([\*\*risoluzione 22/E/2006\*\*](#)) o la facoltà di procedere alla **rivalutazione del valore di un immobile** ([\*\*risoluzione 91/E/2002\*\*](#)).

Il filo comune che lega tutte queste fattispecie, oltre alla possibilità di essere trasferite ai sensi dell’[\*\*articolo 173, comma 4, Tuir\*\*](#), è quello di non possedere una **autonoma consistenza patrimoniale** e di non avere, pertanto, **alcuna evidenza nel bilancio della scissa** (fatta salva l’eventuale iscrizione di imposte anticipate, ove ricorrenti).

Diversamente, gli eventuali **crediti (e debiti) per imposte dirette** correnti sono elementi patrimoniali definiti: non sembrerebbe, pertanto, corretto equipararli *sic et simpliciter* alla stregua delle altre “**posizioni soggettive**” appena elencate.

Inoltre, proprio perché trattasi di poste di bilancio, la **scelta tra il mantenimento in capo alla scissa** o la loro **parziale o totale attribuzione** alle società beneficiarie dovrebbe essere concordata unicamente tra i **soggetti partecipanti all’operazione** e cristallizzata nel **progetto di scissione** da predisporre ai sensi dell’[\*\*articolo 2506-bis cod. civ..\*\*](#)

La **norma del Tuir** ha infatti **valenza fiscale** e, per questo motivo, oltre a regolare le **tutele erariali** e le **responsabilità** verso l’Erario delle società partecipanti, non dovrebbe interferire con la **volontà (lecita) delle parti**, le uniche titolate a decidere quali attività e passività trasferire (o non trasferire) nell’ambito di una scissione.

Peraltro, la scissione è, di norma, lo strumento utilizzato per attribuire a soggetti differenti uno o più **rami d’azienda dotati di una loro autonomia**: vengono solitamente trasferiti insieme organizzati di immobilizzazioni, rimanenze, crediti, debiti e rapporti di lavoro dipendente specificamente afferenti all’attività ceduta.

Salvo rare eccezioni, un **credito relativo alle imposte dirette**, soprattutto se sorto a causa di eccessi di versamento in acconto, **non viene attribuito** ad uno specifico **ramo d’azienda** e non è insolito che, in caso di scissione parziale, la **scissa** intenda mantenerlo interamente **nel suo patrimonio**; inoltre, il già citato [\*\*articolo 2506-bis cod. civ.\*\*](#) prescrive che, se la destinazione di un

elemento dell'attivo non è desumibile dal progetto di scissione e l'assegnazione del patrimonio della scissa è solo parziale, tale elemento rimane in capo alla società trasferente.

Non ultime, tutte le **complicazioni** di una simile soluzione, dovute al fatto che alla **data di efficacia della scissione** quel credito potrebbe essere già stato **utilizzato e consumato** dalla società scissa e quindi non essere neppure più esistente.

Infine, una doverosa **riflessione** riguarda le **possibili conseguenze** cui andrebbero incontro le società coinvolte nella scissione (e, in particolar modo, la scissa) qualora decidessero di non ripartire *pro quota* i crediti Ires e/o Irap.

Tale comportamento, legittimo dal punto di vista civilistico, potrebbe configurare **una violazione di carattere fiscale?**

Manca una sanzione direttamente applicabile alla **omessa applicazione** (peraltro, configurabile in via del tutto interpretativa) delle **previsioni di cui all'[articolo 173, comma 4, Tuir](#)**, per cui non parrebbe irrogabile né la sanzione per **dichiarazione infedele** (per indicazione di un credito superiore a quello spettante, prevista dall'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#)), né quella per (una futura) **indebita compensazione** ([articolo 13, comma 3, D.Lgs. 471/1997](#)).

Peraltro, vale la pena sottolineare che, all'eventuale maggior credito indicato in dichiarazione o compensato dalla scissa, farebbe da contraltare un **minor credito spettante alla beneficiaria**: ciò, evidentemente, **senza danno alcuno** arrecato in capo all'Erario.

In conclusione, la posizione interpretativa emergente dalla risposta in commento ci pare che rischi di **ingenerare incertezza** e anche possibile **contrasto tra la regola civilistica** della scissione e l'interpretazione della **normativa fiscale**, senza obiettivamente individuare un beneficio concreto a livello di sistema e di tutela erariale.

## ACCERTAMENTO

# **Sanzioni doganali: la Cassazione conferma la disapplicazione quando sproporzionate**

di Elena Fraternali

Seminario di specializzazione

**Redditi prodotti on line: controlli dell'amministrazione finanziaria su privati e imprese**

D.Lgs. n. 32/2023 per l'attuazione della DAC 7

Scopri di più

Con la recente **ordinanza n. 20058 del 13.07.2023**, la Corte di Cassazione si è nuovamente pronunciata in tema di **compatibilità del sistema sanzionatorio doganale** rispetto al principio unionale di **proporzionalità** delle sanzioni, confermando il **dovere del giudice di merito di rideterminarne gli importi all'esito dell'esame circa l'effettiva gravità dell'infrazione commessa dal contribuente**.

## Il sistema delle sanzioni in Dogana

Come noto, le sanzioni amministrative doganali sono contenute nell'[\*\*articolo 303, comma 3, D.P.R. 43/1973\*\*](#) (Testo unico leggi doganali – Tuld), alla luce del quale, se i tributi complessivamente dovuti secondo l'accertamento sono maggiori di quelli calcolati in base alla dichiarazione e la differenza dei diritti supera il cinque per cento, la **sanzione amministrativa**, qualora il fatto non costituisca più grave reato, è la seguente:

- a) per diritti fino a 500 euro, da 103 a 500 euro;
- b) per i diritti da 500,1 a 1.000 euro, da 1.000 a 5.000 euro;
- c) per i diritti da 1.000,1 a 2.000 euro, da 5.000 a 15.000 euro;
- d) per i diritti da 2.000,1 a 3.999,99 euro, da 15.000 a 30.000 euro;
- e) oltre 4.000, da 30.000 Euro a dieci volte l'importo dei diritti.

Tale impianto sanzionatorio è stato più volte censurato, sia dai giudici di merito che da un recente arresto della Corte di Cassazione (Corte di Cassazione, sez. 6, ordinanza n. 1408 dell'11.05.2022), in quanto **in contrasto con il principio di proporzionalità**.

Detto principio, sancito dall'articolo 42 del Codice doganale dell'Unione, è fatto proprio anche da consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia, che ha ribadito, da una parte, che le sanzioni irrogate dai singoli Stati membri **non devono eccedere quanto necessario per garantire l'esatta riscossione dei tributi** e, dall'altra, che **un sistema che non preveda la possibilità di adeguare le sanzioni al singolo caso concreto** può effettivamente essere **lesivo del principio di proporzionalità stesso** (*ex multis* Corte di Giustizia, sentenza 17 luglio 2014, *Equoland*, [C-272/13](#); Corte di Giustizia, sentenza 19 luglio 2012, *Redlihs*, [C-263/11](#)).

## Il caso concreto

Nel caso esaminato con la sentenza in commento, la Commissione tributaria regionale della Lombardia aveva parzialmente accolto l'appello proposto dal contribuente che, a seguito dell'introduzione clandestina nel territorio nazionale di **monete d'oro dalla Svizzera, per un valore complessivo di euro 4.841,50**, si era visto irrogare una sanzione amministrativa *ex articolo 303, comma 3, lett. e), Tuld*, pari a euro 30.000,00.

Il giudice d'appello, valutata -in un'ottica di bilanciamento- l'entità del tributo evaso e il comportamento tenuto dal contribuente, ha **disapplicato tale previsione normativa** per contrasto con il citato principio comunitario di proporzionalità, rideterminando l'importo della sanzione nella misura pari al 10% della base imponibile delle monete d'oro non dichiarate, pari a euro 2.200,00.

Nonostante le censure mosse, avverso tale decisione, dall'Agenzia delle dogane con il proprio ricorso, la Suprema Corte ha ritenuto che la sentenza di appello, nel ravvisare la descritta incompatibilità tra la normativa nazionale e quella comunitaria, abbia **correttamente applicato l'insegnamento della giurisprudenza unionale nonché il principio di proporzionalità**, peraltro sancito altresì dall'articolo 5 del Trattato sull'Unione europea (TUE).

Non solo, il Collegio ha inoltre ritenuto **corretto l'operato del giudice di merito** nella misura in cui non si è limitato a disapplicare la norma nazionale contestata ([articolo 303 Tuld](#)) ma si è adoperato per applicare una sanzione proporzionata alla violazione commessa dal contribuente, individuandone anche il fondamento giuridico ([articoli 1, comma 2, e 4, comma 2, L. 7/2000](#)).

## Il principio di diritto

Oltre a ripercorrere i principi unionali e le motivazioni che portano a ritenere ormai chiaramente censurabile l'impianto sanzionatorio previsto dal Tuld, l'ordinanza in commento assume una portata interessante ed innovativa poiché la stessa Corte enuncia il seguente **principio di diritto** con il preciso obiettivo di manifestare l'opinione della stessa sulla

questione.

In particolare, secondo il Collegio: “*In materia d'Iva, le modalità di quantificazione delle sanzioni previste dal D.P.R. n. 43 del 1973, articolo 303, comma 3, lett. e) (TULD), come sostituito dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16, articolo 11, convertito con modificazioni dalla l. 26 aprile 2012, n. 44, che le determinano per il diritto di confine non dichiarato in un importo minimo di 30.000 euro, eccedono il limite necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione di un dazio doganale non versato superiore a 4mila ma inferiore a 5mila Euro, attesa la misura fissa del minimo e l'impossibilità di adeguare le sanzioni alle circostanze specifiche del singolo caso, per cui vanno disapplicate in quanto contrarie al diritto comunitario, così come interpretato dalla Corte di giustizia*”.

È chiara, dunque, la strada per i giudici di merito che si troveranno ad affrontare le **censure mosse nel prossimo futuro all'[articolo 303 Tuld](#)** dai contribuenti: **non è sufficiente rilevare l'effettiva sproporzionalità della norma**, ma occorre una vera e propria disapplicazione della sanzione in misura fissa in essa prevista, con un conseguente **adeguamento della stessa al singolo caso di specie**.

## BEST IN CLASS

### **Best in class 2023 – Studio Mattavelli Amodeo Commercialisti Associati**

di Alessandro Mattavelli



The advertisement features a top banner with the Euroconference logo and the text 'Master di 5 incontri'. Below this is a large title 'L'ORGANIZZAZIONE DIGITALE DELLO STUDIO'. At the bottom is a blue button with the text 'SCOPRI DI PIÙ'.

Lo studio **Mattavelli Amodeo Commercialisti Associati** nasce nel 2022 come evoluzione dello studio Mattavelli e Associati, realtà operante dal 2010 dapprima nel territorio prima dell'Alto Milanese e successivamente anche a **Milano**.

Lo Studio si è dato come obiettivo quello di **seguire l'impresa in tutte le fasi del suo ciclo di vita**, concentrandosi sugli strumenti di pianificazione e monitoraggio dell'andamento aziendale.

Lo Studio crede fermamente nell'importanza di avere un supporto affidabile e competente lungo tutto il ciclo di vita di un'impresa. Dal momento della sua concezione fino alla gestione quotidiana, passando per momenti critici e operazioni straordinarie, ogni fase richiede **competenze specifiche e una consulenza personalizzata**. Lo studio si pone come **partner strategico per le imprese**, offrendo un team multidisciplinare di professionisti in grado di affiancare gli imprenditori in tutti i momenti più importanti.

La nascita di un'impresa è un momento delicato e cruciale per il suo futuro. Lo Studio supporta gli imprenditori fornendo una gamma mirata di servizi che includono l'analisi dell'idea imprenditoriale, il supporto nella scelta del nome e del dominio, **progetti per le start-up**, **la pianificazione del budget e dei flussi di cassa futuri**, **la ricerca di investitori e finanziatori**, nonché **assistenza nella negoziazione tra soci e nella redazione di statuti e patti parasociali**. Grazie alla vasta esperienza dello Studio, vengono offerti anche servizi di costituzione e apertura di società, pianificazione fiscale preventiva e definizione degli obiettivi aziendali.

La gestione quotidiana di un'impresa richiede competenze specifiche per affrontare gli adempimenti fiscali, societari e burocratici. Lo Studio mette l'azienda nella condizione di

affrontare serenamente tali obblighi, trasformandoli in opportunità informative. Tra i **compiti affidati allo Studio dai clienti rientrano la gestione contabile, la formazione contabile per i dipendenti, la riorganizzazione dell'area amministrativa, la revisione contabile e fiscale, la pianificazione fiscale nazionale e internazionale, l'outsourcing delle funzioni amministrative e contabili, nonché il supporto agli adempimenti societari, commerciali e fiscali.** Lo Studio fornisce anche strumenti di budgeting, controllo della gestione, progettazione di cruscotti aziendali e sistemi gestionali, introduzione alla Balanced Score Card (BSC) e realizzazione di business plan e analisi di convenienza degli investimenti.

La formazione e l'apprendimento continuo dell'impresa sono fondamentali per il suo sviluppo e successo nel lungo termine. Lo Studio considera la formazione come un elemento indispensabile e offre **supporto nella progettazione e realizzazione di piani di formazione personalizzati, offrendo docenti specializzati per soddisfare ogni esigenza.**

Momenti critici come alleanze e operazioni straordinarie richiedono una gestione adeguata. Lo Studio mette a disposizione un team articolato di avvocati, notai, commercialisti ed esperti di organizzazione per gestire operazioni di fusione e acquisizione, trasformazioni societarie e altre operazioni straordinarie.

I due soci guidano rispettivamente l'area professionale tipica della professione (adempimenti contabili, fiscali e societari, operazioni straordinarie e procedure concorsuali) e quella innovativa (business plan, budget, controllo di gestione, business intelligence, etc.). **La compliance fiscale, contabile e societaria e la definizione e controllo degli obiettivi di impresa sono così in continuo dialogo** e si arricchiscono vicendevolmente di contenuti e ogni pratica si avvale sempre di entrambi i punti di vista. Capita così che una semplice contabilità si trasformi in occasione di analisi e proposta di strumenti per il miglioramento dell'efficienza ed efficacia aziendale o che il cliente che ha avuto modo di apprezzare la nostra competenza in un'occasione straordinaria si rivolga a noi anche per la gestione del quotidiano.

Grazie a una forte vocazione alla digitalizzazione, **lo Studio è in grado di costruire internamente gli strumenti a supporto degli adempimenti e delle attività professionali** (analisi di bilancio, budget business plan, Balanced Scorecard, piani di tesoreria, analisi della Centrale rischi ...). Gli strumenti consentono, da un lato la più rapida ed efficiente consulenza professionale dall'altro trovano una commercializzazione diretta attraverso la creazione di tools per il mondo delle professioni e delle imprese. **A oggi sono stati prodotti oltre 100 tools che vanno dalla gestione dei ravvedimenti alla formulazione di un business plan completo in tutte le sue parti.**

Alessandro Mattavelli, partner dello studio, è autore e coautore di diversi volumi sul controllo di gestione (Far Parlare i numeri) sull'uso di Excel nella pratica professionale (Mi chiamo Excel Risolvo Problemi), sulla business intelligence (Business Intelligence per Piccole e Medie Imprese) e sugli adeguati assetti organizzativi amministrativi e contabili (Responsabilità e adeguati assetti nella crisi di impresa). Ha coordinato inoltre il gruppo di lavoro che ha portato alla redazione dei "Principi guida di redazione del Business Plan".

Lo Studio **Mattavelli Amodeo Commercialisti Associati** ha deciso di partecipare a Best in Class dopo la piacevole esperienza dell'edizione **2022** che ha visto Alessandro Mattavelli classificato **nei primi 100 della categoria Valore Aziendale**. Nel 2023 abbiamo ritenuto di **avere fatto ulteriori passi in avanti che meritavano di essere raccontati**. La crescita rappresenta un valore fondamentale per lo Studio e viene continuamente ricercata dai soci in primis e offerta ai collaboratori secondo programmi concordati.

Le modalità in cui viene erogata la formazione sono essenzialmente 3:

1. frequenza di corsi e webinar esterni;
2. formazione in studio con relatori interni ed esterni (in questo caso aperti al pubblico e occasione di networking);
3. ricoprire il ruolo di docente in corsi per aziende e professionisti.

Tale attenzione alla crescita personale si traduce in crescita di studio con riflessi positivi sulla qualità dei servizi offerti.

Oggi lo Studio è riconosciuto un'eccellenza in ambito di:

1. business Intelligence (Power Bi) applicate al mondo dell'impresa;
2. costruzione di piani economici finanziari;
3. formazione sugli strumenti Office365: Excel e Power Bi in particolare.

Per poter garantire servizi sempre di massimo livello, lo Studio si avvale di collaborazioni di altissimo livello secondo logiche di networking, selezionando i migliori professionisti cui affidare le pratiche non gestite internamente, sempre nella massima trasparenza e nel rispetto dei desiderata del cliente finale.

Manifestazioni quali quello dell'evento Best in Class rappresentano **un'ottima occasione di crescita** sotto diversi punto di vista. Riuniscono **professionisti da tutta Italia con un'idea comune di professione** a riflettere su temi fondamentali per il futuro. La presenza delle istituzioni rappresenta inoltre la possibilità di trattare ad alto livello di temi che stanno a cuore ai nostri clienti e che spesso ci mettono in difficoltà per l'incertezza normativa che caratterizza il nostro sistema fiscale.

Conoscere da vicino le figure chiave di Teamsystem ci ha poi avvicinato ancora di più a quello che ormai da tempo non consideriamo un mero fornitore ma un partner per la crescita continua.