

DARIO DELLACROCE & ASSOCIATI
DOTTORI COMMERCIALISTI

Dario Dellacroce
dottore commercialista
revisore contabile
consulente del giudice

Alberto Miglia
dottore commercialista
revisore contabile
consulente del giudice

Monica Quaglia
dottore commercialista
revisore contabile

via San Dalmazzo n. 24
10122 TORINO

Telefono 011-50.91.524
Telefax 011-50.91.535
E-mail: info@ddea.it

Ai Signori Clienti
LORO SEDI

Circolare n. 16 del 23 novembre 2021

INDICE DEGLI ARGOMENTI TRATTATI

1. ADEMPIMENTI FISCALI	2
1.1. GLI ACCONTI DI IMPOSTA PER IL 2021	2
1.2. SALDO IMU 2021	3
1.3. LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI RELATIVI AL 2017 E 2018	7
2. ADEMPIMENTI CONTABILI	8
2.1. LE FATTURE IN SPLIT PAYMENT	8
3. NOVITA' AGGIORNAMENTI	11
3.1. NOMINA ORGANO DI CONTROLLO: RINVIO AL 2023.....	11
3.2. DA ASSONIME COMMENTO SULLE REGOLE APPLICATIVE DELL'IMPOSTA DI BOLLO PER SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO E REGISTRO BENI AMMORTIZZABILI	12
3.3. INDICE ISTAT OTTOBRE 2021	16

Restiamo a Vostra completa disposizione per ogni ulteriore chiarimento in merito a quanto sopra indicato.

Cordiali saluti.

Dario Dellacroce & Associati

1. ADEMPIMENTI FISCALI

1.1. GLI ACCONTI DI IMPOSTA PER IL 2021

Il prossimo 30 novembre scade il termine di versamento del secondo acconto delle imposte dirette e dell'Irap dovute per il periodo di imposta 2021.

L'acconto, come di consueto, può essere determinato con due differenti metodologie:

- ❖ **metodo storico:** il versamento si determina applicando una percentuale alle imposte determinate per il precedente periodo d'imposta 2020;
- ❖ **metodo previsionale:** il versamento dovuto può essere ridotto ove si ritenga che le imposte dovute per il periodo d'imposta 2021 siano inferiori rispetto a quelle del precedente esercizio.

Contribuenti assoggettati agli Isa (Indicatori sintetici affidabilità)

Si rammenta che con l'articolo 58 del D.L. 124/2019, il Legislatore ha disposto un cambiamento delle regole di determinazione degli acconti (Irpef, Ires e Irap) con il metodo storico.

Occorre *in primis* rilevare che dal punto di vista soggettivo la nuova disposizione normativa non interessa tutti i contribuenti, bensì:

- ❖ i contribuenti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli Isa e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 5.164.569 euro;
- ❖ i soggetti che partecipano, ai sensi degli articoli 5, 115 e 116 del Tuir a società, associazioni e imprese assoggettate agli Isa con il requisito della soglia di ricavi o compensi.

Per i citati soggetti la misura dei versamenti a titolo di acconto – complessivamente pari al 100% dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta precedente – viene equamente suddivisa al 50% tra primo e secondo acconto.

Contribuenti non assoggettati agli Isa (Indicatori sintetici affidabilità)

Per i soggetti diversi da quelli indicati in precedenza, invece, le regole di versamento dell'acconto rimangono invariate e in particolare:

- ❖ la misura degli acconti Irpef è fissata al 100% dell'imposta del periodo di imposta 2020, corrispondente al rigo "differenza" del quadro RN del modello Redditi 2021. Il totale in tal modo determinato è suddiviso in 2 quote, il 40% versato a partire dal 30 giugno con eventuale rateazione e il residuo 60% dovuto in unica soluzione entro il 30 novembre;
- ❖ la misura degli acconti Ires è fissata al 100% dell'imposta del periodo di imposta 2020, rigo "*Ires dovuta o differenza a favore del contribuente*" del modello Redditi 2021. Il totale va suddiviso in 2 quote, il 40% da versato a partire dal 30 giugno con eventuale rateazione e il residuo 60% dovuto in unica soluzione entro il 30 novembre;

- ❖ le regole per il versamento degli acconti del tributo regionale (Irap) seguono quelle previste per il tributo dovuto dal contribuente. Quindi sia per i soggetti Irpef che per quelli Ires la misura dell'acconto è fissata al 100% dell'imposta del periodo di imposta 2020, da suddividere in 2 quote con le stesse modalità previste per il tributo dovuto (Irpef o Ires).

Compensazione

Il contribuente può avvalersi, a sua scelta:

- ❖ della compensazione orizzontale, compensando crediti e debiti aventi natura diversa nel modello F24;
- ❖ della compensazione verticale, compensando crediti e debiti della stessa natura, scegliendo se esporre la compensazione presentando il modello F24 (scelta consigliabile, anche nel caso di F24 "a zero") ovvero non presentandolo e gestendo la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione (Irpef, Ires o Irap).

Si ricorda che per la compensazione orizzontale dei crediti di importo complessivo superiore a 5.000 euro relativi alle imposte sui redditi e addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive, all'Iva e all'Irap vige l'obbligo di effettuare i controlli ai fini del rilascio del visto di conformità sul modello dichiarativo.

Si ricorda, infine, che ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010 è previsto un blocco alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti cartelle iscritte a ruolo scadute di importo superiore a 1.500 euro. In tale caso la compensazione dei crediti torna a essere possibile solo dopo aver provveduto al pagamento o alla rateizzazione dei ruoli scaduti, oppure alla loro compensazione mediante utilizzo di crediti fiscali, da effettuarsi tramite modello di pagamento F24 e utilizzando il codice tributo "RUOL" istituito dalla risoluzione n. 18/E/2011.

o o o

1.2. SALDO IMU 2021

In questo contributo si provvederà a ricordare le principali regole applicative dell'Imu, partendo dalle scadenze e regole di versamento, per poi ricordare (sinteticamente) quali siano gli immobili interessati dal prelievo, le basi imponibili e le eventuali riduzioni.

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine:

- ❖ il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- ❖ il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente;

- ❖ l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a carico dell'acquirente nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

Versamenti

L'Imu viene versata integralmente a favore del Comune, mentre nei confronti dell'Erario sarà riservata una quota di imposta afferente i fabbricati di categoria catastale D, applicando l'aliquota d'imposta dello 0,86% (all'Erario va lo 0,76%, mentre e lo 0,10% al Comune, che comunque può incrementare l'aliquota fino a raggiungere l'1,06% complessivo).

L'acconto era dovuto sulla base di aliquote e detrazioni deliberate per l'anno precedente, mentre il conguaglio a saldo viene determinato sulla base delle aliquote deliberate per l'anno corrente, se approvate entro il termine del 28 ottobre (in caso contrario anche il saldo sarà calcolato sulla base delle aliquote dell'anno precedente).

	Scadenza	Parametri di calcolo
Acconto 2021	16 giugno 2021	Aliquote anno precedente
Saldo 2021	16 dicembre 2021	Aliquote anno in corso (se pubblicate entro il 28 ottobre)

Modalità di versamento

Il versamento può essere effettuato tramite apposito bollettino, ovvero tramite il modello F24, con utilizzo degli specifici codici tributo.

Codice tributo Imu	Immobile	Destinatario versamento
3912	Abitazione principale e pertinenze	Comune
3914	Terreni	Comune
3916	Aree fabbricabili	Comune
3918	Altri fabbricati	Comune
3925	Fabbricati D	Stato
3930	Fabbricati D (incremento)	Comune

L'utilizzo del modello F24 consente la compensazione del tributo dovuto con altri crediti vantati dal contribuente.

Le aliquote applicabili

L'aliquota di base prevista per l'Imu è stata fissata allo 0,86%: i Comuni possono agire su tale aliquota modificandola in aumento sino al 1,06%, oppure ridurla sino all'azzeramento (ad eccezione dei fabbricati di categoria D, per i quali l'aliquota minima è pari alla quota erariale, ossia lo 0,76%).

Inoltre, vi è la possibilità di incrementare l'aliquota massima di un ulteriore 0,08% (portando quindi l'aliquota al 1,14%) solo per i Comuni che in passato avevano deliberato analogo incremento ai fini Tasi.

I soggetti passivi

Sono soggetti passivi Imu i possessori di qualunque immobile, e in particolare:

- ❖ il proprietario di immobili (solo se in piena proprietà, ossia per la quota non gravata da usufrutto);
- ❖ l'usufruttuario (nel qual caso il titolare della nuda proprietà non deve versare);
- ❖ il titolare del diritto d'uso;
- ❖ il titolare del diritto di abitazione: nel caso di decesso di uno dei due coniugi, con riferimento alla casa coniugale, pagherà il coniuge superstite. Con riferimento agli altri immobili di proprietà del defunto pagherà l'imposta ciascuno degli eredi in ragione delle proprie quote di spettanza;
- ❖ il titolare del diritto di enfiteusi;
- ❖ il titolare del diritto di superficie;
- ❖ il concessionario di aree demaniali;
- ❖ nel caso di immobile utilizzato in forza di contratto di *leasing* il soggetto passivo è l'utilizzatore sin dalla data di stipula del contratto (anche per l'immobile in corso di costruzione);
- ❖ il coniuge assegnatario della casa coniugale in seguito a provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio (quindi il coniuge non assegnatario, da quando perde il diritto a utilizzare l'immobile, non deve versare).

Gli utilizzatori degli immobili (locatari, comodatari, etc.) non hanno alcun obbligo di versamento Imu in relazione a tali immobili.

Gli immobili interessati

L'Imu è dovuta in relazione agli immobili posseduti sul territorio di ciascun Comune, con esclusione dell'abitazione principale (se l'immobile è diverso da A/1, A/8 e A/9) e delle relative pertinenze.

	Imu
Fabbricati	Sì
Abitazione principale, pertinenze e fabbricati assimilati	No (solo A/1, A/8, A/9)
Fabbricati rurali	Sì
Aree fabbricabili	Sì
Terreni agricoli	Sì

Fabbricati

Ad esclusione dei fabbricati di categoria catastale D privi di rendita (per i quali si utilizzano i valori contabili rivalutati), per tutti gli altri fabbricati si farà riferimento alle rendite risultanti in catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, alle quali applicare specifici moltiplicatori.

Categoria catastale	Moltiplicatore
A (diverso da A/10) - C/2 – C/6 – C/7	160
B	140
C/3 – C/4 – C/5	140
A/10 e D/5	80
D (escluso D/5)	65
C/1	55

I fabbricati rurali strumentali (stalle, depositi attrezzi, etc.) sono imponibili Imu applicando un'aliquota particolarmente ridotta, pari allo 0,1%, che il Comune può ridurre sino all'azzeramento.

È prevista, inoltre, una riduzione del 50% della base imponibile per i fabbricati inagibili e inabitabili, nonché per gli immobili vincolati ai sensi dell'articolo 10 del D.Lgs. 42/2004.

I fabbricati posseduti dal costruttore (o ristrutturatore), destinati alla vendita e non locati, sono imponibili Imu con applicazione di una aliquota massima dello 0,25%.

È possibile beneficiare della riduzione al 50% in relazione agli immobili dati in uso gratuito ai familiari in linea retta entro il primo grado, con contratto registrato; tale agevolazione è comunque soggetta al rispetto di determinati vincoli.

Abitazione principale

Il contribuente può beneficiare dell'esenzione in relazione alla propria abitazione principale, ossia l'immobile, iscritto o iscrivibile nel catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e i componenti del suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale, le agevolazioni per l'abitazione principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile.

Su tale ultimo requisito negli ultimi mesi è ripetutamente intervenuta la Cassazione introducendo una interpretazione molto rigorosa del requisito anagrafico. In particolare:

- ❖ se nell'immobile in comproprietà fra i coniugi, destinato all'abitazione principale, risiede e dimora solo uno dei coniugi, non legalmente separati, poiché l'altro risiede e dimora in un diverso immobile, situato nello stesso comune, l'agevolazione non viene totalmente persa, ma spetta solo ad uno dei due coniugi;
- ❖ al contrario, nel caso di più abitazioni in comuni diversi, deve applicarsi la regola generale che impone la coincidenza nello stesso immobile di dimora e residenza di entrambi i coniugi. Il contribuente, il quale dimori in un immobile di cui sia proprietario (o titolare di altro diritto reale), non avrà alcun diritto all'agevolazione se tale immobile non costituisca anche dimora abituale dei suoi familiari, non realizzandosi in quel luogo il presupposto della abitazione principale del suo nucleo familiare.

Terreni agricoli

La base imponibile è costituita dal reddito dominicale risultante in catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, a cui applicare un moltiplicatore di 135.

I terreni sono esenti da Imu nelle seguenti situazioni:

- ❖ quando ubicati nei Comuni montani elencati nella circolare n. 9/1993. Alcuni Comuni sono designati parzialmente montani e l'esenzione vale per una parte del territorio comunale;
- ❖ terreni ubicati nelle cosiddette "isole minori" indicate nell'allegato A della L. 448/2001 (sono sostanzialmente tutte le isole italiane, eccettuate la Sicilia e la Sardegna);
- ❖ per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, purché iscritti nell'apposita previdenza, l'esenzione spetta per tutti i terreni non edificabili, ovunque ubicati (quindi anche in territori pianeggianti). A tal fine, è necessario che detti terreni siano sia posseduti che condotti da parte di tali soggetti;
- ❖ i terreni a immutabile destinazione agrosilvopastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile sono del tutto esenti.

Aree edificabili

La base imponibile è data dal valore venale in comune commercio. Si ricorda comunque che molti Comuni individuano dei valori di riferimento ai quali il contribuente può adeguarsi per evitare contestazioni future.

Per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali è confermata la finzione di non edificabilità delle aree: se tali soggetti coltivano il terreno saranno esentati da Imu come fosse un terreno agricolo, anche se gli strumenti urbanistici lo qualificano suscettibile di utilizzazione edificatoria.

o o o

1.3. LA DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI RELATIVI AL 2017 E 2018

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 275852 del 19 ottobre 2021 ha dettato le disposizioni attuative della definizione agevolata (abbattimento delle sanzioni e delle somme aggiuntive richieste con le comunicazioni di irregolarità) prevista dal D.L. 41/2021 per i titolari di Iva che hanno subito una riduzione di almeno il 30% del volume di affari del periodo di imposta 2020 rispetto al volume di affari del periodo di imposta precedente. Sussistendone i presupposti il contribuente dovrà pagare o rateizzare gli importi dovuti entro il termine di 30 giorni dal ricevimento dell'avviso bonario.

Si rammenta che la misura agevolativa è rivolta ai soggetti con partita Iva attiva al 23 marzo 2021 e oggetto della definizione sono le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2017 e al 31 dicembre 2018:

- ❖ somme dovute relativamente al periodo di imposta 2017 ai sensi dell'articolo 36-*bis* del DPR 600/1973 e dell'articolo 54-*bis* del DPR 633/1972 elaborate ma non ancora notificate da parte dell'Agenzia delle Entrate in quanto oggetto di sospensione;
- ❖ somme dovute relativamente al periodo di imposta 2018 ai sensi dell'articolo 36-*bis* del DPR 600/1973 e dell'articolo 54-*bis* del DPR 633/1972 elaborate o da elaborare entro il 31 dicembre 2021.

Sarà l'Agenzia delle Entrate ad individuare i contribuenti (qualsiasi titolare di partita Iva ancora attiva) a cui verrà inviata via pec o con raccomandata con avviso di ricevimento la proposta di definizione con l'importo ridotto da versare.

o o o

2. ADEMPIMENTI CONTABILI

2.1. LE FATTURE IN SPLIT PAYMENT

La Legge Finanziaria per l'anno 2015 (L. 190/2014) ha introdotto il meccanismo del cosiddetto "*split payment*" inserendo un nuovo articolo 17-*ter*, Decreto Iva.

La normativa ha subito nel tempo diverse modifiche, una prima a opera del D.L. 50/2017 e, in seguito, con il Decreto Dignità 2018. Ripercorriamo di seguito la procedura di emissione delle fatture in scissione dei pagamenti.

Introduzione

Il meccanismo della scissione dei pagamenti prevede che, in ordine agli acquisti di beni e servizi effettuati dalle Pubbliche Amministrazioni (per i quali queste non siano debitori d'imposta), l'Iva addebitata dal fornitore nelle relative fatture deve essere versata dall'amministrazione acquirente direttamente all'Erario in luogo del versamento al fornitore stesso, scindendo, di fatto, il pagamento del corrispettivo dal pagamento della relativa imposta.

Ne consegue che con il meccanismo della scissione dei pagamenti non è più il fornitore a versare l'Iva all'Erario ma obbligata è la stessa pubblica amministrazione. Il meccanismo dello *split payment* è soggetto ad autorizzazione comunitaria e oggi, a seguito di intervenuta proroga, **risulta in scadenza al 30 giugno 2023.**

Al fine di emettere correttamente le fatture soggette a tale meccanismo è tuttavia necessario consultare gli elenchi che di anno in anno vengono appositamente aggiornati e pubblicati e che riepilogano quali soggetti, appartenenti alla Pubblica Amministrazione o derivati da essa, hanno le caratteristiche necessarie a ricevere fatture *ex articolo 17-ter*.

Recentemente sono stati resi noti gli elenchi dei soggetti per l'anno 2022, oggi visionabili sul sito *internet* del Dipartimento delle Finanze e che sono riepilogati nelle seguenti categorie:

- ❖ società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri (articolo 2359, comma 1, n. 2 cod. civ.);
- ❖ enti o società controllate dalle Amministrazioni centrali;
- ❖ enti o società controllate dalle Amministrazioni locali;
- ❖ enti o società controllate dagli Enti nazionali di previdenza e assistenza;
- ❖ enti, fondazioni o società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle Amministrazioni Pubbliche;
- ❖ società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Sono esclusi dal meccanismo di scissione dei pagamenti i seguenti fornitori:

- ❖ i lavoratori autonomi del regime dei minimi e forfettario che non applicano Iva sulle fatture;
- ❖ i professionisti che applicano ritenuta d'acconto;
- ❖ tutti coloro che sono soggetti a inversione contabile o *reverse charge*.

Fatturazione e split payment

Nel caso di emissione di fattura con il meccanismo dello *split payment* si dovranno seguire i seguenti passaggi:

- 1) emissione della fattura da parte del fornitore con indicazione dell'Iva non addebitata e indicazione di apposita dicitura per operazione in scissione dei pagamenti;

Operazione soggetta a *split payment* con Iva non incassata dal cedente/prestatore ai sensi dell'articolo 17-ter del DPR 633/1972

- 2) il fornitore incassa il corrispettivo della cessione (o prestazione) senza Iva;
- 3) il committente effettua il versamento dell'imposta all'Erario.

Si riporta un esempio di fattura in *split payment*.

Alfa Srl
Vian.....
65100 Pescara
PI e CF - - Registro Imprese di Pescara n.....

Spett.le Comune di Pescara
Settore.....
Via..... n...
65100 - Pescara

Unità di misura	Descrizione	Quantità	Prezzo unitario	Aliquota IVA	Importo
pz	Risme di carta per fotocopiatrice A4	250	2,00	22%	500,00
Imponibile 22%		500,00	Totale imponibile		500,00
IVA 22%		110,00	Totale IVA		110,00
		Totale fattura			610,00
Operazione assoggettata a "split payment" con IVA non incassata dal cedente ai sensi dell'art.17-ter del DPR 633/1972					

Come accade per tutte le fatture attive anche quelle emesse con applicazione del meccanismo della scissione di pagamenti devono essere registrate nel registro Iva vendite.

Tuttavia, l'Iva che in fattura risulta essere solo esposta, non viene considerata in sede di liquidazione Iva in quanto la P.A. versa al fornitore il solo imponibile mentre l'Iva viene versata direttamente all'Erario.

Esempio di liquidazione con operazioni in *split payment*

La ditta Gamma Srl ha effettuato nel corso del mese cessioni di beni per 300.000, la relativa Iva a debito risulta essere pari a 66.000 euro di cui 600 euro per operazioni assoggettate a *split payment*. L'Iva sugli acquisti del medesimo periodo risulta essere invece pari a 22.000 euro. Liquidazione Iva del periodo sarà la seguente:

Iva su vendite	66.000 – 600 = 65.400
Iva su acquisti	22.000
Iva da versare	65.400 – 22.000 = 43.400

Aspetti contabili

Per registrare le fatture emesse in *split payment* si possono utilizzare due diverse metodologie.

La prima prevede la registrazione della fattura di vendita utilizzando, al posto del conto Iva c/vendite, un conto apposito che individui l'Iva figurativa da scissione dei pagamenti, per esempio il conto Iva c/vendite in *split payment*.

Riprendendo l'esempio della fattura emessa avremo:

Crediti vs clienti	a	diversi	610	
	a	merci c/vendite		500
	a	Iva c/vendite in <i>split payment</i>		110

Successivamente viene effettuata una seconda registrazione che storna il conto Iva c/vendite in *split payment* e riduce in avere il credito nei confronti del cliente:

Iva c/vendite in <i>split payment</i>	a	Crediti vs clienti	110
---------------------------------------	---	--------------------	-----

Quando il cliente pagherà la fattura, l'incasso verrà rilevato al netto dell'imposta:

Banca c/c	a	Crediti vs clienti	500
-----------	---	--------------------	-----

La registrazione contabile può anche essere unica (secondo metodo) e in tal caso si potrà eseguire un'unica scrittura nella quale il cliente viene movimentato in dare già al netto dell'Iva e il conto Iva c/vendite in *split payment* viene movimentato per lo stesso importo sia in dare che in avere:

Crediti vs clienti	a	diversi	500	
Iva c/vendite in <i>split payment</i>			110	
	a	merci c/vendite		500
	a	Iva c/vendite in <i>split payment</i>		110

La rilevazione dell'incasso sarà sempre per il totale fattura al netto dell'imposta:

Banca c/c	a	Crediti vs clienti	500
-----------	---	--------------------	-----

Emissione della fattura elettronica in *split payment*

Il processo di emissione della fattura in scissione dei pagamenti in formato elettronico prevede che:

- ❖ si compili la fattura inserendo il valore "S" nel campo/tag 2.2.2.8 del file XML denominato "EsigibilitaIVA";
- ❖ si riporti la dicitura: "Operazione soggetta a *split payment* ai sensi dell'ex articolo 17-ter del DPR 633/1972";
- ❖ si apponga la firma digitale sulla fattura;
- ❖ si invii la fattura elettronica tramite il sistema di interscambio (SdI).

Aspetto sanzionatorio

Secondo la circolare n. 27/2017 dell'Agenzia delle Entrate, nel caso di errata applicazione dello *split payment* si rendono applicabili al cedente/prestatore le sanzioni previste dall'articolo 9, comma 1 del D.Lgs. 471/1997.

Sempre secondo la citata circolare, in caso di necessaria correzione di errori occorrerà emettere una nota di variazione ex articolo 26, comma 3 DPR 633/1972 oltre a rimettere la fattura corretta.

Al contrario, l'omesso o ritardato versamento all'Erario, per conto del fornitore, dell'Iva da parte della pubblica amministrazione e società, nel regime di *split payment*, prevede una sanzione pari al 30% dell'imposta omessa o ritardata.

o o o

3. NOVITA' AGGIORNAMENTI

3.1. NOMINA ORGANO DI CONTROLLO: RINVIO AL 2023

Le nuove regole per la nomina del sindaco o del revisore nelle società a responsabilità limitata sono state recentemente prorogate di un ulteriore anno: sarà, infatti, in sede di approvazione del bilancio 2022 che le società dovranno valutare il superamento dei limiti previsti dall'articolo 2477 c.c..

La decorrenza

L'articolo 379 del Codice della crisi (D.Lgs. 14/2019), dopo alcune modifiche attuate con alcuni interventi correttivi nel corso degli ultimi due anni, ha formulato l'attuale versione dell'articolo 2477 c.c.. riguardante la nomina dell'organo di controllo. L'attuale versione, in particolare, prevede dei limiti dimensionali ridotti rispetto al passato.

La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato, ovvero controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; tale nomina è altresì obbligatoria quando dovessero essere superati determinati parametri dimensionali.

La nomina dell'organo di controllo o del revisore si innesca a seguito del superamento **anche solo di uno di questi limiti, per due anni consecutivi**:

- ❖ 4 milioni di euro del totale dell'attivo di bilancio;
- ❖ 4 milioni di euro delle vendite e delle prestazioni;
- ❖ 20 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

L'efficacia di tali limiti era stata ancorata all'approvazione del bilancio 2021; entro tale data le società si sarebbero dovute preoccupare di tale obbligo di nomina.

Con l'articolo 1-*bis* del D.L. 118/2021, introdotto in sede di conversione avvenuta con la L. 147/2021, è stata disposto un ulteriore rinvio e, a seguito di tale modifica, la nomina dell'organo di controllo sulla base dei nuovi parametri diverrà obbligatoria in sede di approvazione del bilancio 2022 (quindi, nei fatti, nella primavera del 2023).

Tale differimento deve essere letto in maniera coordinata con i rinvii già disposti dall'articolo 1 del D.L. 118/2021 relativamente alle altre previsioni contenute nel codice della crisi, in particolare della procedura di allerta (attualmente posticipata alla fine del 2023).

o o o

3.2. DA ASSONIME COMMENTO SULLE REGOLE APPLICATIVE DELL'IMPOSTA DI BOLLO PER SCRITTURE AUSILIARIE DI MAGAZZINO E REGISTRO BENI AMMORTIZZABILI

Lo scorso 22 ottobre 2021 Assonime ha reso noto un approfondimento (il n. 1/2021) in merito all'applicabilità dell'imposta di bollo per le scritture ausiliarie di magazzino e per il registro dei beni ammortizzabili.

La tenuta di tali registri, come noto, è prevista dal DPR 600/1973 ed in particolare:

- ❖ dall'articolo 14, comma 1, lettera d), per le scritture ausiliarie di magazzino;
- ❖ dall'articolo 16 per il registro dei beni ammortizzabili.

Tuttavia, lo specifico obbligo di tenere tali registri è previsto solo dalla citata disciplina in tema di accertamento delle imposte sui redditi, e non anche da altre disposizioni dell'ordinamento, di natura civilistica o di altro genere.

Le disposizioni del Testo unico in materia di imposta di bollo

Quanto invece alla disciplina dell'imposta di bollo, la tariffa degli atti e dei registri soggetti all'imposta di bollo fin dall'origine comprende, all'articolo 16, i "*libri di cui all'articolo 2214, primo comma, del codice civile; ogni altro registro, se bollato e vidimato nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216, cod. civ.*".

Tale fattispecie in linea di principio non comprende i registri in questione poiché essi non sono bollati e vidimati. In particolare, il libro dei beni ammortizzabili è soggetto soltanto alla numerazione progressiva per ogni pagina, a norma dell'articolo 22 del citato DPR 600/1973, mentre per le scritture ausiliarie di magazzino non sono previste specifiche formalità. Sempre l'articolo 22 dispone che i registri di cui ai precedenti articoli sono tenuti in esenzione dall'imposta di bollo, eccettuando, però, quelli di cui all'articolo 14, lettere c) e d) e, quindi, le scritture ausiliarie di magazzino (lettera d). Pertanto, la specifica esenzione riguarda, per quanto ci interessa in questa sede, solo il registro dei beni ammortizzabili.

Secondo Assonime, per le scritture di magazzino potrebbe ritenersi applicabile la disposizione generale dell'art. 5, comma 3 della tabella degli atti esenti in modo assoluto dall'imposta di bollo, che esenta i "*repertori, libri, registri ed elenchi prescritti dalle leggi tributarie ...*". L'operatività di questo esonero per le scritture di magazzino, tuttavia, è per lo meno dubbia in quanto, secondo parte della dottrina, tali scritture, anche se non prescritte in modo espresso da una norma non tributaria, sarebbero comunque imposte dall'articolo 2214 c.c., là dove obbliga l'imprenditore alla tenuta delle scritture contabili richieste dalla natura e dalle dimensioni dell'impresa. Tali scritture rientrano, quindi, fra quelle che la dottrina denomina scritture contabili innominate. Peraltro, anche senza ricorrere all'esenzione dell'articolo 5 della tabella, rimane sempre valida l'osservazione che tali libri non realizzano il presupposto di fatto del tributo a norma dell'art. 16 della tariffa in quanto non è richiesta la bollatura e la vidimazione.

Bollatura e vidimazione volontaria

Sia il registro dei beni ammortizzabili che le scritture ausiliarie di magazzino possono però essere fatti bollare e vidimare volontariamente qualora l'impresa intendesse conferirgli efficacia probatoria a norma dell'articolo 2710 c.c..

L'efficacia probatoria dei registri

Secondo tale ultima disposizione infatti "*I libri bollati e vidimati nelle forme di legge, quando sono regolarmente tenuti, possono fare prova tra imprenditori per i rapporti inerenti all'esercizio dell'impresa*".

In tal caso, solo per il registro dei beni ammortizzabili vale l'espresso esonero stabilito dall'articolo 22 del DPR 600/1973. Per le scritture di magazzino, invece, la loro obbligatorietà ai fini civilistici a norma dell'articolo 2214 c.c. – da verificare in concreto per la singola impresa – comporterebbe l'inapplicabilità dell'esenzione stabilita dall'articolo 5 della tabella e, di conseguenza, l'assoggettamento all'imposta di bollo a norma dell'articolo 16 della tariffa.

Ciò sempreché, ripetiamo, l'impresa che tiene le scritture in questione abbia natura e dimensioni tali da far ritenere che esse siano obbligatorie a norma dell'articolo 2214 c.c.. In caso contrario, infatti, le scritture sarebbero obbligatorie solo in base all'articolo 14 del DPR 600/1973 e, quindi, sarebbe operante l'esenzione prevista dall'art. 5 della tabella per i libri e registri prescritti da leggi tributarie.

Scritture tenute con strumenti informatici

Se le scritture di magazzino sono tenute con strumenti informatici, le formalità della numerazione e bollatura non possono essere effettuate con le modalità tradizionali e, quindi, si pone il dubbio se e in quali situazioni debba ritenersi dovuta l'imposta di bollo.

In particolare, si pone il dubbio se possa equipararsi alla vidimazione, anche ai fini in esame, la formalità prescritta dall'articolo 2215-*bis* per i registri per i quali è obbligatoria la numerazione progressiva e la vidimazione.

Tale articolo dispone al comma 3 che:

“gli obblighi di numerazione progressiva e vidimazione previsti dalle disposizioni di legge o di regolamento per la tenuta dei libri, repertori e scritture sono assolti, in caso di tenuta con strumenti informatici, mediante apposizione, almeno una volta l'anno, della marcatura temporale e della firma digitale dell'imprenditore o di altro soggetto dal medesimo delegato”.

Inoltre, il comma 5 attribuisce a tale formalità la stessa rilevanza giuridica della vidimazione tradizionale, disponendo che:

“I libri, i repertori e le scritture tenuti con strumenti informatici, secondo quanto previsto dal presente articolo, hanno l'efficacia probatoria di cui agli articoli 2709 e 2710, cod. civ.”.

L'Agenzia delle Entrate, con la **risposta a interpello n. 236/E/2021**, ha affermato l'applicabilità dell'imposta di bollo anche per le scritture contabili di cui all'articolo 2214 c.c., diverse dal libro giornale e dal libro degli inventari, tenute con strumenti informatici. In sostanza, l'orientamento che sembra emergere è quello secondo cui l'apposizione della marca temporale e della firma digitale equivale, per i registri informatici, alla vidimazione prevista dall'articolo 2215 c.c.. Tale equipollenza, sancita per i registri per i quali la vidimazione è obbligatoria, varrebbe anche per quelli per i quali l'imprenditore ha scelto di seguire tale formalità non obbligatoria.

La critica di Assonime

Si potrebbe contestare tale impostazione in base al rilievo che l'articolo 16 della tabella prevede l'applicazione dell'imposta di bollo ai libri e registri, se bollati e vidimati nei modi di cui agli articoli 2215 e 2216, e non anche a quelli sottoposti alla formalità dell'articolo 2215-*bis* c.c..

Tale argomento, tuttavia, appare eccessivamente formalistico poiché tale ultimo articolo sancisce l'equipollenza fra le procedure previste per i registri cartacei e quelle dei registri informatici, e soprattutto perché, in effetti, i registri informatici sottoposti a marca temporale e firma elettronica hanno gli effetti giuridici della bollatura e vidimazione, e cioè hanno l'efficacia probatoria prevista dall'articolo 2710 per i libri vidimati e bollati.

Tale ultima osservazione potrebbe risultare dirimente ai fini dell'individuazione del presupposto impositivo, poiché l'imposta di bollo, come noto, è un tributo che si applica agli atti, documenti e registri con riferimento agli effetti giuridici che essi producono; e riguardo ai libri e registri, il requisito della bollatura e vidimazione è previsto dalla norma tariffaria proprio in quanto tale requisito attribuisce ai registri l'importante effetto costituito dalla loro efficacia probatoria.

Secondo questa ricostruzione, pertanto, le scritture ausiliarie di magazzino, prima escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta di bollo se non bollate e vidimate, sarebbero soggette al tributo se tenute con modalità informatiche, sempreché si possa ritenere che siano obbligatorie per l'impresa a norma dell'art. 2214 in considerazione della sua natura e dimensione e a meno che l'impresa decida di non mantenerli in formato elettronico, ma di materializzarli, e cioè di stamparli (in tale ultima ipotesi, deve ritenersi che l'imposta di bollo non sia dovuta in assenza del requisito previsto dall'art. 16 della tariffa costituito dalla bollatura e vidimazione).

Assonime, tuttavia, auspica un intervento del legislatore sul punto in quanto non parrebbe comprensibile il motivo per il quale le scritture ausiliarie di magazzino debbano considerarsi in questo caso soggette a imposta di bollo (con tutte le difficoltà di stabilire se le scritture di magazzino debbano considerarsi o no obbligatorie per l'impresa a norma dell'articolo 2214, cod. civ.), mentre altre scritture previste sempre dal DPR 600/1973, come il libro dei beni ammortizzabili, sono espressamente escluse.

Laddove, infine, si dovesse propendere per la debenza dell'imposta di bollo nella fattispecie descritta (ovvero per le scritture ausiliarie di magazzino tenute in modalità informatica), le modalità di applicazione sarebbero secondo Assonime quelle stabilite dall'articolo 6, D.M. 17 giugno 2014, come anche precisato dalle risposte dell'Agenzia delle Entrate n. 236/E/2021 e n. 346/E/2021.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo

Versamento, in unica soluzione, entro 120 gg. dalla chiusura dell'esercizio, con modello F24, con il codice tributo **2501** denominato "*imposta di bollo su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari*", assumendo come parametro di commisurazione del tributo il numero di registrazioni, in base a quanto disposto dall'articolo 6, comma 3, del citato D.M. secondo cui "*l'imposta sui libri e sui registri di cui all'articolo 16 della Tariffa allegata al D.P.R. 642/1972, tenuti in modalità informatica, è dovuta ogni 2500 registrazioni o frazioni di esse*".

o o o

3.3. INDICE ISTAT OTTOBRE 2021

L'indice dei prezzi al consumo per le rivalutazioni monetarie del mese di ottobre è **105,1**. La variazione sullo stesso mese dell'anno precedente è **+3,0%**.

(Sito web www.istat.it).
