

TEAMSYSYSTEM REVIEW

| n. 319-320



In collaborazione con

 Euroconference

Periodico di informazione fiscale

CREDITI FISCALI

Il nuovo marketplace per la compravendita di crediti fiscali

Il **mercato dei Crediti Fiscali** ha avuto il suo picco in corrispondenza della diffusione del Superbonus 110% e degli altri bonus fiscali, destinati a rimanere uno strumento di supporto per il mercato dell'edilizia.

La normativa oggi prevede la possibilità di utilizzare i **crediti d'imposta** come **strumento di compensazione** per tutte le tipologie debiti fiscali (per esempio: debiti previdenziali, debiti IVA, etc.).

Per i **Professionisti**, questa rappresenta un'opportunità per ricoprire **un ruolo strategico nel processo di compravendita dei crediti fiscali** e offrire servizi a valore aggiunto ai propri clienti.

Ci sono diversi modi in cui il Professionista può svolgere questo ruolo:

- Rispetto ai **cedenti**, può indirizzare le aziende clienti che hanno accumulato crediti fiscali che non riescono a portare in detrazione a trovare degli acquirenti e a **trasformare i crediti in liquidità**.
- Rispetto ai **cessionari**, conoscendo la liquidità dei propri clienti, può consigliare a coloro che hanno capienza fiscale di assorbire e compensare l'acquisto di crediti, **ottimizzando la propria liquidità a rischio nullo**.
- Può contribuire alla **cessione di pratiche terze** fungendo da **asseveratore** (fornitore di second opinion).

TeamSystem Crediti Fiscali è la piattaforma 100% digitale e gratuita per **mettere in relazione chi vuole vendere i propri crediti d'imposta** (cedenti) - accumulati effettuando lavori edilizi e/o energetici - **e chi vuole acquistarli** (cessionari) per portarli in compensazione fiscale, **ottimizzando la propria liquidità a rischio nullo**.

In questo modo, il Professionista può offrire un servizio di consulenza sempre di più a 360°, consolidandosi come un "CFO Digitale" per le proprie aziende clienti.

Schede operative

Il nuovo Oic 34 sui ricavi. Alcune esemplificazioni pratiche	2
C.d. Decreto Infrazioni: cambiano le regole per godere delle agevolazioni prima casa per chi si trasferisce all'estero	7
Regime Iva della vendita di beni da San Marino con "sosta tecnica" in Italia	11
Requisiti per il trasferimento di quote sociali e azioni in esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni	17
Le novità normative, giurisprudenziali e di prassi nel quadro RF del modello Redditi 2023	22
Acconti imposte e operazioni straordinarie	28
Benefici premiali Isa con dato puntuale o con dato medio nel biennio	35
Il Principio contabile Oic 34 dedicato ai ricavi	41
Le principali novità della circolare n. 14/E/2023	47
Le novità della circolare n. 15/E/2023	53

Scadenzario

Scadenze del mese di agosto - settembre	57
---	----

Il nuovo Oic 34 sui ricavi Alcune esemplificazioni pratiche

Dopo aver descritto, nel precedente contributo¹, l'inquadramento teorico delle nuove regole di iscrizione dei ricavi provenienti dall'Oic 34 che sarà di obbligatoria applicazione a partire dal 1° gennaio 2024, si vedono alcune esemplificazioni pratiche delle fattispecie più ricorrenti.

Premessa

In un precedente contributo ci siamo occupati di evidenziare le regole introdotte dalla versione definitiva dell'Oic 34 sui ricavi.

Si ricorda che lo stesso principio prevede una sezione di esempi illustrativi, tuttavia parte non integrante del principio come, invece, la guida applicativa.

Gli esempi riportati afferiscono a:

- concorsi a premio;
- garanzia di legge;
- garanzia aggiuntiva non di legge;
- sconto implicito;
- comporto da pagare al cliente;
- vendite con consegne differite;
- vendite di beni e servizi;
- contabilizzazione licenze (3 esempi);
- resi (2 esempi).

In questa sede ci si occupa di fornire esemplificazioni e alcuni commenti alle fattispecie ritenute, dallo scrivente, più ricorrenti nella prassi.

Esemplificazioni pratiche

Si vedono ora alcuni semplici esempi riferiti alle modalità di contabilizzazione di:

- vendite con garanzia *ex lege*;
- vendite con servizio di assistenza non di legge;
- vendite con possibilità di reso da parte del cliente.

Esempio 1 - Contabilizzazione di una vendita di un bene con garanzia gratuita di legge

Si supponga che una società venda 100 unità di beni per un prezzo di 500 euro ciascuno.

Il costo unitario di acquisto o di produzione del bene venduto è di 300 euro.

Sulla vendita è prevista una garanzia di legge per i primi 2 anni successivi alla vendita.

Sulla base delle disposizioni del principio la garanzia di legge non va individuata come unità elementare di contabilizzazione ma come un onere che la società venditrice deve sostenere per legge. Quindi, non si tratta di un servizio aggiuntivo con una propria profittabilità da contabilizzare come un ricavo separato.

Al momento della consegna, la società effettua una valutazione circa il trasferimento dei rischi e dei benefici.

Nello specifico, reputa che i benefici sono stati completamente trasferiti in quanto il cliente può decidere l'uso dei beni autonomamente.

Per quanto attiene i rischi, la società ha mantenuto unicamente il rischio relativo alla garanzia gra-

¹ A. Soprani "Il nuovo Oic 34 sui ricavi – Le regole del principio definitivo", in Bilancio, vigilanza e controlli n. 5/2023.

tuita *ex lege* da fornire.

È, pertanto, necessario stimare l'ammontare di tale rischio.

La società procede così a una valutazione di tale rischio e reputa che il cliente richiederà assistenza per il 5% dei prodotti² (pari a 5 unità di prodotti) e, quindi, valuta di aver trasferito sostanzialmente tutti i rischi.

Pertanto, la società, a fronte del ricavo da vendita pari a 50.000 euro, iscrive un fondo oneri pari al costo di sostituzione e/o riparazione che la società stima di dover sostenere per soddisfare l'impegno assunto, per prudenza, pari al costo del bene (ne deriva quindi un onere complessivo di 1.500 calcolato come stima dei prodotti da sostituire [5] per il costo unitario del prodotto [300]).

Ne derivano le seguenti scritture contabili:

Registrazione fattura di vendita

Crediti clienti	a	Ricavo beni	50.000	50.000
-----------------	---	-------------	--------	--------

Registrazione stima onere garanzia di legge

Accantonamento fondo garanzia	a	Fondo garanzia	1.500	1.500
-------------------------------	---	----------------	-------	-------

Esempio 2 - Contabilizzazione di una vendita di un bene con assistenza gratuita non di legge

Si supponga che la società venda a un cliente una serie di *server* e *computer* (di seguito anche beni) il 1° gennaio x0 assieme al servizio di assistenza gratuita, non prevista dalla legge, per 2 anni al prezzo cumulativo di 500.000 euro.

Si deve, pertanto, procedere con l'analisi del contratto per identificare le singole componenti.

Nel caso specifico, si individuano 2 unità elementari di contabilizzazione:

- una relativa alla fornitura dei beni;
- l'altra relativa al servizio di assistenza gratuita.

Si rammenta che, prima di tutto, è necessario valutare se è avvenuto un sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici per ogni singola elementare di contabilizzazione.

Per ciò che attiene ai beni, la società conclude che il trasferimento dei rischi e dei benefici sia avvenuto, mentre per il servizio di assistenza gratuita ritiene di non aver trasferito tali rischi e benefici. Sulla base di queste conclusioni la società deve pertanto allocare il ricavo complessivo di 500.000 euro alle singole unità elementari (beni e assistenza) facendo riferimento ai suoi prezzi di listino correnti applicati in caso di vendita separata dei beni e dell'assistenza forniti per determinare lo sconto implicito applicato.

Supponendo, quindi, che i beni siano normalmente venduti a 480.000 euro e l'assistenza annuale a 30.000 euro, si deve procedere come segue:

- individuazione dello sconto implicito rispetto ai prezzi di listino dei beni e del servizio di assistenza quando essi sono venduti separatamente;
- attribuzione dello sconto, in proporzione, ai beni e all'assistenza;
- contabilizzazione della fattura con sospensione del ricavo relativo all'assistenza;
- rilevazione del ricavo relativo all'assistenza quando avviene il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici relativi a tale servizio.

Primo step

Individuazione dello sconto implicito praticato rispetto ai prezzi di listino correnti della società

Vendita beni 1° gennaio + assistenza gratuita 2 anni		
Descrizione	Importo	% su listino
Prezzo beni da listino	480.000	89%
Prezzo assistenza da listino (30.000 euro ad anno)	60.000	11%

² Estremizzando, se la società dovesse concludere dall'analisi dei rischi che ha inviato al cliente una partita di merci principalmente difettosa e dovesse prevedere un reso in garanzia, ad esempio, dell'80%, dovrebbe concludere di non aver trasferito sostanzialmente i rischi e, quindi, in aderenza con le prescrizioni dell'Oic, non iscrivere il ricavo.

Schede operative

Totale ricavo da listino	540.000	100%
Totale ricavo da fattura	500.000	
Sconto implicito	40.000	

Secondo step

Una volta calcolato lo sconto implicito praticato (nel nostro caso 40.000) esso va attribuito ai beni e all'assistenza sulla base della proporzione determinata avendo riferimento ai prezzi di listino. Ne consegue:

Allocazione sconto implicito	Importo
Beni (89%) di 500.000	444.444
Assistenza (11%) di 500.000	55.556
Totale ricavo da fattura	500.000

Ne deriveranno le seguenti scritture contabili.

Registrazione fattura di vendita

Crediti clienti	500.000	
Ricavo beni		444.444
Risconto passivo (sospensione ricavo assistenza)		55.556

Registrazione ricavo assistenza [1° gennaio – 31 dicembre x0]

Così calcolato: $(55.556/2 = 27.778)$

Risconto passivo	a	Ricavi	27.778	27.778
------------------	---	--------	--------	--------

Registrazione ricavo assistenza [1° gennaio – 31 dicembre x1]

Risconto passivo	a	Ricavi	27.778	27.778
------------------	---	--------	--------	--------

Esempio 3 - Contabilizzazione dei resi

Per le prescrizioni del principio, il reso va considerato come un corrispettivo variabile.

In questo caso, vista la novità dell'approccio rispetto al passato, si preferisce riportare testualmente le indicazioni del principio³ circa la corretta rilevazione dei resi nel bilancio ordinario, che sarà poi oggetto di alcune riflessioni dopo l'esposizione di un caso numerico e delle relative scritture contabili: "Per quanto riguarda la contabilizzazione delle vendite con diritto di reso (intesi come rimborso al cliente dell'importo pagato a fronte della restituzione di un bene funzionante), il principio prevede che la società rilevi i ricavi solo se è ragionevolmente certa che il cliente non restituirà il bene. Tuttavia, il principio non richiede, in ogni caso, una valutazione puntuale su ogni singola vendita. Infatti, consente la valutazione per massa del rischio di reso, ossia di effettuare una valutazione complessiva su tutte le vendite di beni simili per le quali alla data di chiusura di bilancio sussiste il rischio di reso. In tal caso, la società iscrive un fondo oneri e riduce il ricavo da vendita.

È stato anche chiarito che la contabilizzazione del reso comporta l'iscrizione, tra le rimanenze, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino, o al suo costo medio se tale valore non è attendibilmente determinabile.

Tale contabilizzazione permette di rappresentare in bilancio una passività pari all'effettivo ammontare che si prevede di dover rimborsare al cliente".

Solo per il bilancio abbreviato (e, ovviamente, quello delle microimprese), l'Oic 34 prevede che si possa continuare con la modalità previgente che indicava la necessità di registrare l'impatto dei resi tramite l'accantonamento a un fondo del solo margine che la società ipotizzava di non conseguire a seguito della restituzione, stimata, di una parte della merce venduta.

Prima di soffermarci sulle criticità sottese alla nuova modalità indicata dall'Oic per il bilancio ordinario, si fornisce un semplice esempio numerico di tale trattamento contabile. Si suppongano, pertan-

³ Il testo è quello del § 19 della sezione "Motivazioni alla base delle decisioni assunte".

Schede operative

to, i seguenti dati di base riferiti a una società che opera come fornitore della grande distribuzione dove il fenomeno dei resi è significativo:

Vendita bene con diritto reso	
Quantità venduta nell'anno	1.000
Prezzo di vendita	100
Costo bene	50
Stima del reso sul venduto	30%

Si dovrà, pertanto, procedere ai seguenti calcoli:

Dati di base e calcoli	Importo
Ricavo (100*1.000)	100.000
Stima reso - Quantità (1.000*30%)	300
Stima reso - Storno ricavo (300*100)	30.000
Stima reso - Ricarico magazzino (300*150)	15.000

Che comporteranno le seguenti scritture contabili, nel bilancio ordinario:

Registrazione fattura di vendita

Crediti clienti	a	Ricavo beni	100.000	100.000
-----------------	---	-------------	---------	---------

Rilevazione rischio reso per massa

Ricavi	a	Fondo resi	30.000	30.000
--------	---	------------	--------	--------

Ricarico magazzino stima resi

Attività per resi attesi (da classificare tra a le rimanenze di Stato patrimoniale)	Variazione rimanenze (di Conto economico)	15.000	15.000
---	---	--------	--------

Nel bilancio abbreviato e delle microimprese sarà, invece, necessario effettuare la sola scrittura di storno del margine stimato sui presunti resi come segue:

Rilevazione storno margine sui resi stimati

Ricavi	a	Fondo resi	15.000	15.000
--------	---	------------	--------	--------

Le criticità dell'approccio ai resi previsto per il bilancio ordinario

Siamo ovviamente nelle disquisizioni di lana caprina tipiche dei commenti tecnici a un nuovo Principio contabile, ragionamenti che fanno quindi riferimento a concetti da puristi della contabilità e dei Principi contabili.

Premesso questo, va preso atto che il nuovo principio Oic 34, pur avendo ripreso molti dei concetti del citato Ifrs 15, presenta delle differenze di sostanza rispetto al principio internazionale, tra cui, la più evidente e rilevante è quella relativa alla non applicazione della prescrizione contenuta alla lettera e), § 9 dell'Ifrs che, in estrema sintesi, prevede che la società non debba iscrivere tra i ricavi gli importi la cui probabilità di incasso non appare realisticamente probabile^{4 5}.

Tale prescrizione, applicata al fenomeno dei resi, comporta che la società che deve utilizzare l'Ifrs 15 non iscriva tra i ricavi l'importo dei resi che prevede di ricevere, ma rilevi tale stimato importo

⁴ L'Ifrs 5 prevede 5 step per la rilevazione dei ricavi a Conto economico che tengono anche conto della probabilità di incasso del credito. Si riporta testualmente il passaggio dell'Ifrs 15 per facilitare la trattazione: "Nel valutare la probabilità di ricevere l'importo del corrispettivo, l'entità deve tener conto solo della capacità e dell'intenzione del cliente di pagare l'importo del corrispettivo quando sarà dovuto".

⁵ L'effetto più importante di tale mancata prescrizione non è certo quella dei resi ma soprattutto la esplicita indicazione, contenuta nell'Oic 34 che il rischio di eventuale mancato incasso sarà una problematica che non afferisce alla iscrizione dei ricavi (cosa, invece, obbligatoria per l'Ifrs 15) ma sul recupero del credito. Questa differente impostazione è contenuta nel paragrafo 24 dell'Oic 34 che recita: "Nel valutare se il trasferimento sostanziale dei rischi sia avvenuto, la società tiene conto sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica). Tuttavia, non tiene conto del rischio di credito, in quanto incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio, ai sensi dell'Oic 15 - Crediti e non sull'iscrizione del ricavo".

tra le passività, qualificandola come passività per rimborsi futuri (ovviamente in questo caso supponendo che il cliente abbia già pagato l'intero importo) e iscriva, come parziale compensazione di tale passività, una attività per resi (normalmente un credito) pari al costo stimato della merce resa al netto di eventuali oneri che la società deve sostenere per ricevere indietro i beni (ad esempio, trasporti a carico della società, distruzione beni non utilizzabili, rilavorazione di quelli danneggiati etc.).

Tornando alla contabilizzazione prevista dall'Oic 34 (storno dei ricavi, iscrizione di un fondo resi e ricarico del magazzino), anche se l'effetto netto sul Conto economico è uguale a quello che si ottiene con la più sintetica e, ad avviso dello scrivente, più corretta⁶ scrittura riservata alle società che non redigono il bilancio ordinario, da più parti, in sede di pubblica consultazione⁷, si sono sollevati dubbi sulla liceità giuridica della iscrizione nell'attivo di un valore delle rimanenze che non è presente a magazzino in sede di fine anno e che è solo probabile, ma non certo, che esso si verifichi per quell'ammontare nel futuro.

Inoltre, nell'Oic 34 non è riportato nessun riferimento al fatto che tale attività (per l'Oic 34 un magazzino non fisico ma per così dire "virtuale") debba essere decurtata, come previsto dall'Ifrs 15 sopracitato, della stima degli oneri che la società deve sostenere (i citati trasporti a carico della venditrice, la merce resa danneggiata o da ricondizionare) che, ad avviso dello scrivente, andrebbero comunque considerati nella stima del valore del magazzino relativo ai resi, indipendentemente dalla mancanza di una esplicita previsione del principio⁸.

In conclusione, si ritiene che la modalità suggerita dall'Oic 34 per i bilanci abbreviati e le microimprese sia non solo da preferire ma possa, a giudizio dello scrivente, essere utilizzata anche nel bilancio ordinario con adeguata motivazione riportata in Nota integrativa.

Riferimenti normativi

Oic 34

⁶ La correttezza della scrittura deriva dal fatto che nel bilancio la parte dei fondi rischi e oneri è quella normalmente soggetta a stime rilevanti, quindi, anche del probabile margine da stornare sui presunti resi, mentre con la soluzione proposta dal principio si aggiungono stime e complessità anche ad altre voci (ricavi e, soprattutto, magazzino) che dovrebbero essere esposti al valore più certo possibile (si pensi quantità di merci esistenti e giacenti a magazzino alla data di bilancio valorizzate alla miglior stima del costo di acquisto o di produzione).

⁷ A titolo esemplificativo delle critiche a tale impostazione contabile si riportano alcuni estratti della risposta del Prof Capodaglio sia per l'autorevolezza dell'autore (è stato per lungo tempo Presidente della Commissione per le norme e i Principi contabili del Cndcec oltre che membro della Commissione civilistica dell'Oic), che per la chiarezza espositiva sul tema. "Bisogna però rilevare che, così facendo, nel bilancio ordinario appaiono in attivo delle rimanenze che comprendono anche elementi inesistenti; la soluzione proposta, quindi, oltre a presentare un'inutile complicazione, comporta anche la presenza nell'attivo di un valore sicuramente errato. Ci si domanda, infatti, in base a quale norma si possa iscrivere nell'attivo dello Stato patrimoniale sotto la voce rimanenze di magazzino, il valore di un bene, non presente, che è solo probabile che entrerà in futuro" e anche: "Per ben comprendere la causa delle complesse modalità di registrazione suggerite nella bozza, è particolarmente significativo il passaggio dell'Ifrs 15 contenuto alla lettera c) del paragrafo in precedenza riportato: dopo aver previsto che in bilancio non vadano indicati i ricavi relativi ai prodotti per i quali è prevista la possibilità di rimborso, viene testualmente richiesto "il corrispondente aggiustamento del costo delle vendite". Si tratta di un evidente riferimento ad un modello contabile tipico del sistema patrimoniale, tuttora vigente in ambiente anglo americano, normalmente destinato a rilevare l'utile lordo del prodotto, confrontando il ricavo di vendita con il "costo industriale del prodotto" oggetto della vendita. In quest'ultimo mastro vengono raccolti tutti i costi industriali riferibili al prodotto finito. Nel paragrafo B23 viene chiaramente indicato che "Per gli importi ricevuti (o ricevibili) ai quali non prevede di avere diritto, l'entità non deve rilevare i ricavi quando trasferisce i prodotti al cliente, ma deve rilevare gli importi ricevuti (o ricevibili) come passività per rimborsi futuri". Pertanto, la contropartita avere dell'entrata di liquidità o del sorgere del credito relativo alla vendita di tali beni non riguarda i ricavi, ma i debiti ipotetici verso i clienti. Infine, il paragrafo B25 chiarisce che "L'attività rilevata per rappresentare il diritto dell'entità a recuperare i prodotti dal cliente all'atto dell'estinzione della passività per rimborsi futuri deve essere valutata inizialmente in riferimento al precedente valore contabile del prodotto (per esempio, quando era inserito nelle rimanenze) diminuito di eventuali costi previsti per il recupero (comprese possibili riduzioni del valore dei prodotti resi). In altre parole, il principio internazionale non prevede che si debba fittiziamente aumentare il magazzino, ma chiede che si rilevi un'attività, che ha la natura di credito (anch'esso ipotetico), a parziale compensazione del debito previsto al paragrafo B23. In definitiva, si suggerisce di non prevedere trattamenti differenziati fra società con bilancio ordinario e società con bilancio abbreviato e di mantenere la soluzione prevista per le seconde".

⁸ Il principio definitivo, al § 29 si limita a indicare, testualmente: "[omissis]la contabilizzazione di una vendita con diritto di reso comporta l'iscrizione, in una voce separata tra le rimanenze, se rilevante, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino. L'iscrizione di questa attività può avvenire anche al costo medio del bene venduto se il valore contabile originario non è attendibilmente determinabile. L'attività iscritta nell'attivo circolante è oggetto di svalutazione in bilancio quando il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato è minore del relativo valore contabile. Mentre il paragrafo B25 dell'Ifrs 15 è esplicito ad indicare che l'iscrizione debba considerare anche i costi da sostenere per il suo recupero, testualmente: "deve essere valutata inizialmente in riferimento al precedente valore contabile del prodotto diminuito di eventuali costi previsti per il recupero", che è ovviamente altra cosa rispetto al valore di presumibile realizzazione indicata dall'Oic 34.

C.d. Decreto Infrazioni: cambiano le regole per godere delle agevolazioni prima casa per chi si trasferisce all'estero

In materia di agevolazioni prima casa è in rampa di lancia l'ennesima modifica. Infatti, l'articolo 2, D.L. 69/2023 (c.d. Decreto Infrazioni), è intervenuto, modificando le regole, in forza delle quali se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro e abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni, per l'accesso alle agevolazioni è necessario che l'immobile acquistato sia ubicato nel Comune di nascita o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività prima del trasferimento. Si ricostruisce, quindi, il dettato normativo di riferimento e si analizza la norma appena introdotta.

L'agevolazione prima casa in sintesi

L'agevolazione per l'acquisto della c.d. "prima casa" è disciplinata dall'articolo 1, comma 1 e nota II-bis, della Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, che prevede una concessione "provvisoria" al momento della registrazione dell'atto, a seguito dell'assunzione di determinati impegni e condizioni, dichiarati davanti al notaio.

La prima condizione per poter godere delle agevolazioni fiscali è che l'immobile sia ubicato nel Comune in cui l'acquirente abbia o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o nel Comune nel quale svolga la propria attività, incluse quelle senza remunerazione¹.

Al fine di fruire dell'agevolazione nell'atto di acquisto (o nel contratto preliminare, per poter godere dell'aliquota agevolata sin dagli acconti eventualmente corrisposti²) è necessario che l'acquirente dichiari:

- di voler stabilire la residenza nel Comune di acquisto dell'immobile, se non vi si trova già o se in questo non si trova la sua sede dell'attività;
- di non essere titolare, esclusivo o in comunione con il coniuge, di diritti di proprietà, usufrutto, uso o abitazione di altra casa di abitazione nel Comune dove è situato l'immobile acquistato;
- di non essere titolare, neppure per quote di comproprietà o in regime di comunione legale, in tutto il territorio nazionale, di diritti di proprietà, anche nuda, o di diritti reali di godimento su altra casa di abitazione acquistata dall'acquirente o dal coniuge con le agevolazioni "prima casa", a partire da quelle previste dalla L. 168/1982 (la titolarità di una sola quota di altra casa, non in comunione con il coniuge, non impedisce l'acquisto agevolato)³.

¹ L'articolo 3, comma 5-septies, D.L. 228/2021, convertito con modificazioni dalla L. 15/2022, è intervenuto sull'articolo 24, D.L. 231/2020, convertito con modificazioni in L. 40/2020. Tale ultima disposizione prevede che: "I termini previsti dalla nota II-bis all'articolo 1 della Tariffa parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, nonché il termine previsto dall'articolo 7 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa, sono sospesi nel periodo compreso tra il 23 febbraio 2020 e il 31 dicembre 2020". Termine successivamente prorogato al 31 dicembre 2021 dall'articolo 3, comma 11-quinquies, D.L. 183/2020, convertito con modificazioni dalla L. 21/2021. Da ultimo, la citata Legge di conversione 15/2022 del D.L. 228/2021 ha modificato l'articolo 3, D.L. 228/2021, inserendo il comma 5-septies, che prevede la proroga dell'anzidetto termine sino al 31 marzo 2022. Sul punto, la circolare n. 8/E/2022 richiama quanto già chiarito con la circolare n. 9/E/2020 (§ 8.1), in ordine agli specifici termini oggetto di sospensione. La stessa circolare n. 8/E/2022 offre una importante interpretazione della complessa normativa di proroga: "ai fini della decorrenza dei termini stabiliti dalla legge per fruire dei benefici "prima casa", non si tiene conto del periodo antecedente l'entrata in vigore della norma, compreso tra il 1° gennaio 2022 ed il 28 febbraio 2022, nel senso che la sospensione dei termini deve ritenersi operante anche in relazione a tale periodo, ancorché anteriore rispetto alla data di entrata in vigore della proroga in commento". Inoltre, nel caso in cui il contribuente, ritenendosi decaduto dal beneficio "prima casa" per inutile decorso dei termini decadenziali nel periodo sopra indicato (1° gennaio - 28 febbraio 2022, ossia prima della proroga dei termini di sospensione, disposta con la L. 15/2022), abbia versato le maggiori somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, l'Agenzia delle entrate ritiene che maturi il diritto al rimborso delle stesse, che ai sensi dell'articolo 77, comma 1, D.P.R. 131/1986, deve essere richiesto, a pena di decadenza, "entro tre anni dal giorno del pagamento ovvero, se posteriore, da quello in cui è sorto il diritto alla restituzione". Resta fermo che solo il superamento dei termini previsti senza che si sia verificata alcuna causa di decadenza determina la definitività della spettanza dell'agevolazione di cui trattasi. I termini sospesi inizieranno, quindi, nuovamente a decorrere dal 1° aprile 2022.

² Cfr. risoluzione n. 187/E/2000.

³ Per approfondimenti, si veda la circolare n. 19/E/2001.

In questo contesto normativo è stato inserito l'articolo 1, comma 55, L. 208/2015, c.d. Legge di Bilancio 2016, che ha aggiunto, a decorrere dal 1° gennaio 2016, il comma 4-*bis* alla Nota II-*bis*, Tariffa, Parte Prima, allegata al D.P.R. 131/1986, secondo cui: *"l'aliquota del 2 per cento si applica anche agli atti di acquisto per i quali l'acquirente non soddisfa il requisito di cui alla lettera c) del comma 1 e per i quali i requisiti di cui alle lettere a) e b) del medesimo comma si verificano senza tener conto dell'immobile acquistato con le agevolazioni elencate nella lettera c), a condizione che quest'ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell'atto. In mancanza di detta alienazione, all'atto di cui al periodo precedente si applica quanto previsto dal comma 4"*.

In pratica, qualora un contribuente, titolare di abitazione prima casa, proceda all'acquisto di un'altra abitazione, al nuovo acquisto può applicarsi l'aliquota d'imposta agevolata, a condizione che il vecchio immobile sia alienato entro un anno dalla data del nuovo acquisto agevolato. In caso di mancata alienazione, il contribuente ha l'obbligo di corrispondere la differenza tra l'imposta ordinaria e quella agevolata, maggiorata degli interessi di mora e della sanzione in misura pari al 30% di detta differenza⁴.

Da ultimo, il D.L. 73/2021, c.d. Decreto Sostegni-*bis*, come modificato dalla Legge di conversione 106/2021, ha introdotto, con i commi da 6 a 10 dell'articolo 64, un'agevolazione in favore dei giovani acquirenti di una *"prima casa"*, con un valore dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) non superiore a 40.000 euro annui, prevedendo l'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale e, in caso di acquisto soggetto a Iva, il riconoscimento di un credito d'imposta di ammontare pari al tributo corrisposto in relazione all'acquisto (al ricorrere dei medesimi presupposti, pure l'esenzione dall'imposta sostitutiva per i finanziamenti erogati per l'acquisto, la costruzione e la ristrutturazione di immobili a uso abitativo).

Tali agevolazioni - *"lette"* dalla circolare n. 12/E/2021 - si applicano agli atti stipulati nel periodo compreso tra il 26 maggio 2021 e il 30 giugno 2022.

Tuttavia, il comma 151, articolo 1, della c.d. Legge di Stabilità 2022 - L. 234/2021 - ha *"allungato"* tale agevolazione al 31 dicembre 2022. E la c.d. Legge di Bilancio 2023 - articolo 1, comma 74, L. 197/2022 -, ha prorogato le agevolazioni fino al 31 dicembre 2023.

In concreto, le agevolazioni trovano applicazione a favore di soggetti che:

1. *"non hanno ancora compiuto trentasei anni di età nell'anno in cui l'atto è rogitato"*. Al riguardo appare utile evidenziare che a parere dell'Amministrazione finanziaria rileva il compimento *"nell'anno"*, anche se successivo alla data di rogito;
2. *"hanno un valore dell'indicatore della situazione economica equivalente, stabilito ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente del 4 Consiglio dei Ministri 5 dicembre 2013, n. 159, non superiore a 40.000 euro annui"*.

Quanto si paga

- chi acquista da un privato (o da un'azienda che vende in esenzione Iva) deve versare un'imposta di registro del 2%, anziché del 9%, sul valore catastale dell'immobile, mentre le imposte ipotecaria e catastale si versano ognuna nella misura fissa di 50 euro;
- chi acquista da un'impresa con vendita soggetta a Iva, l'acquirente dovrà versare l'Iva, calcolata sul prezzo della cessione, pari al 4% anziché al 10%. In questo caso le imposte di registro, catastale e ipotecaria si pagano nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

⁴ Sul punto, si rileva che l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 86/E/2017, ha affermato che la possibilità di reiterare le agevolazioni prima casa non può essere riconosciuta nel caso in cui il contribuente, che ha già fruito delle agevolazioni in sede di acquisto a titolo oneroso, proceda all'acquisto di un nuovo immobile a titolo gratuito, salvo che non ricorrano i presupposti per l'applicabilità della previsione recata dal comma 4-*bis* della Nota II-*bis*), posta in calce all'articolo 1 della Tariffa, parte prima, allegata al Tur. Pertanto, il contribuente che risulta già in possesso di un immobile acquistato a titolo oneroso fruendo delle agevolazioni, potrà richiedere nuovamente le agevolazioni in occasione della stipula di un atto di donazione di una abitazione, a condizione, che nel predetto atto si impegni a vendere entro l'anno dal nuovo acquisto l'immobile preposseduto.

Il prezzo-valore

L'articolo 1, comma 497, L. 266/2005, c.d. Legge di Bilancio 2006, ha introdotto, a decorrere dal 1° gennaio 2006, una deroga al criterio generale di determinazione della base imponibile, così come determinata dalla lettura delle previsioni di cui agli articoli 43, 51 e 52, D.P.R. 131/1986, solo per gli acquisti di immobili a uso abitativo e relative pertinenze, effettuati da persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali. Non si applica, inoltre, alle vendite assoggettate a Iva. Il criterio del "prezzo-valore", tecnicamente, non costituisce un'agevolazione fiscale, ma rappresenta solo una diversa modalità di determinazione della base imponibile cui applicare le aliquote di legge (cfr. circolare n. 2/E/2014). In linea generale, infatti, relativamente ai trasferimenti immobiliari, la base imponibile per il pagamento dell'imposta di registro è determinata in base al combinato disposto degli articoli 43, 51 e 52, D.P.R. 131/1986 e il metodo del "prezzo-valore" costituisce una deroga al criterio ordinario ivi stabilito.

La dichiarazione in atto

Nelle compravendite di immobili, anche se assoggettate a Iva, le parti, oltre alle specifiche dichiarazioni relative all'applicazione del prezzo-valore e alla sussistenza dei benefici "prima casa", devono inserire nel rogito una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà contenente le seguenti informazioni:

- l'indicazione analitica delle modalità di pagamento del corrispettivo (assegno, bonifico, etc.);
- se per l'operazione è intervenuto un mediatore e, in caso affermativo, tutti i dati identificativi;
- le spese sostenute per l'attività di mediazione, con le analitiche modalità di pagamento.

L'omessa, incompleta o mendace indicazione dei dati da indicare nella dichiarazione sostitutiva, è specificatamente sanzionata: da 500 a 10.000 euro (oltre quella penale per il rilascio di dichiarazioni mendaci).

Inoltre, la compravendita è assoggettata, ai fini dell'imposta di registro, ad accertamento di valore, anche se le parti avevano richiesto la tassazione sulla base del valore catastale.

La decadenza dalle agevolazioni

L'acquirente decade dai benefici fiscali usufruiti in sede di acquisto dell'immobile se:

- le dichiarazioni previste dalla legge sono mendaci;
- non trasferisce la residenza nel Comune ove è ubicato l'immobile entro 18 mesi dell'acquisto; il mancato trasferimento comporta la decadenza dall'agevolazione anche nell'ipotesi in cui il soggetto ceda l'immobile prima che sia decorso il termine dei 18 mesi⁵;
- trasferisce, con atto a titolo oneroso o gratuito, l'abitazione prima che sia decorso il termine di 5 anni dalla data di acquisto, a meno che entro un anno non proceda al riacquisto di un altro immobile da adibire a propria abitazione principale;
- entro l'anno dall'acquisto del nuovo immobile non viene venduto quello già posseduto, acquistato con le agevolazioni "prima casa".

Non si decade dalle agevolazioni se entro un anno dal trasferimento, a titolo oneroso o gratuito, il contribuente acquista un terreno e, sempre nello stesso termine, realizza su di esso un immobile da adibire ad abitazione principale (cfr. risoluzione n. 44/E/2004). In tal caso, per non incorrere nella decadenza dal beneficio è richiesto che entro l'anno dall'alienazione venga a esistenza il fabbricato destinato ad abitazione principale, cioè acquisti rilevanza dal punto di vista urbanistico. Non è necessario che il fabbricato sia ultimato. Deve esistere, quindi, un rustico comprensivo delle mura perimetrali delle singole unità e deve essere stata completata la copertura per evitare di incorrere nella decadenza.

In caso di decadenza:

- è dovuta la differenza tra le imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e le imposte corrisposte per l'atto di trasferimento, una sanzione pari al 30% delle stesse imposte, e il pagamento degli interessi di mora;

⁵ In merito, la circolare n. 19/E/2001, aveva già precisato che "la dichiarazione di intento, consistente nella manifestazione della volontà di stabilire la residenza nel comune ove è ubicato l'immobile acquistato, espressa nell'atto di trasferimento, costituisce vero e proprio obbligo dell'acquirente sancito con la decadenza dalle agevolazioni. Da tale dichiarazione consegue l'onere per l'acquirente di trasferire effettivamente la residenza, entro il termine di diciotto mesi a pena di decadenza, nel comune in cui è situato l'immobile acquistato e di darne prova all'ufficio spontaneamente o a richiesta". Il trasferimento della residenza nel termine di legge (si veda, Cassazione, ordinanza n. 4321/2009) è requisito costitutivo del diritto alla agevolazione; né rilevanza giuridica può essere riconosciuta "alla realtà fattuale, ove questa contrasti con il dato anagrafico, né all'eventuale ottenimento della residenza oltre il termine fissato, essendo quest'ultima presupposto per la concessione del beneficio e trattandosi di normativa agevolativa e quindi di stretta interpretazione".

- se la cessione è soggetta a Iva, l'ufficio procederà al recupero nei confronti degli acquirenti della differenza d'imposta non versata (ossia, la differenza tra l'imposta calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata), nonché irrognerà una sanzione pari al 30% della differenza medesima, e richiederà il pagamento degli interessi di mora di cui al comma 4, articolo 55, Tur.

Sulla causa di decadenza dell'agevolazione "prima casa" per mancato trasferimento della residenza nel termine di 18 mesi, l'Agenzia delle entrate ha chiarito – cfr. risoluzioni n. 105/E/2011 e n. 112/E/2012 - che se non è ancora trascorso detto termine, l'acquirente che ritiene di non poter rispettare l'impegno assunto può revocare la dichiarazione formulata nell'atto di acquisto dell'immobile, presentando un'istanza all'ufficio presso il quale l'atto è stato registrato, chiedendo la riliquidazione dell'imposta. In conseguenza di ciò, l'ufficio riliquiderà l'imposta e notificherà un avviso di liquidazione, comprensivo degli interessi, calcolati a decorrere dalla data di stipula dell'atto. Non trova applicazione la sanzione del 30%.

Le agevolazioni per gli italiani all'estero: dalla vecchia alla nuova norma

Per gli italiani trasferiti all'estero per motivi di lavoro, l'immobile deve essere situato nel Comune dove ha sede o esercita l'attività il datore di lavoro, mentre per i cittadini emigrati l'abitazione può essere la prima casa, ovunque ubicata, nel territorio nazionale.

Pertanto, allo stato, l'agevolazione spetta:

- a chi risiede nel Comune ove insiste l'immobile agevolato;
- a chi trasferisce la residenza, nei 18 mesi, nel Comune ove è ubicato l'immobile oggetto di agevolazioni;
- a chi si sia trasferito all'estero per motivi di lavoro e acquista una abitazione nel Comune ove ha sede o esercita l'attività di datore di lavoro (che può essere anche un soggetto non imprenditore);
- a chi sia emigrato all'estero e acquisti un immobile sul territorio nazionale (ovunque).

Su tali aspetti, l'articolo 2, D.L. 69/2023 (c.d. Decreto Infrastrutture), è intervenuto, modificando le regole, in forza delle quali se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro e abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni, per l'accesso alle agevolazioni è necessario che l'immobile acquistato sia ubicato nel Comune di nascita o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività prima del trasferimento. In particolare, le parole: "se trasferito all'estero per ragioni di lavoro, in quello in cui ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipende ovvero, nel caso in cui l'acquirente sia cittadino italiano emigrato all'estero, che l'immobile sia acquistato come prima casa sul territorio italiano" sono sostituite dalle seguenti: "se l'acquirente si è trasferito all'estero per ragioni di lavoro o abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno cinque anni, nel comune di nascita o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva la propria attività prima del trasferimento".

Pertanto, il soggetto trasferito all'estero per ragioni di lavoro, potrà accedere ai benefici prima casa sull'acquisto in Italia, di un'abitazione di categoria catastale diversa da A/1, A/8 o A/9 (ex non di lusso), solo se sussistono entrambe le seguenti condizioni:

- abbia risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni;
- l'immobile acquistato in Italia sia ubicato nel Comune di nascita dell'acquirente, ovvero in quello in cui egli aveva la residenza o svolgeva l'attività prima di trasferirsi all'estero.

Non rileva più la sede del datore di lavoro presso il quale lavorava prima del trasferimento all'estero né che debba trattarsi di cittadino italiano trasferito all'estero.

Riferimenti normativi

articolo 55 e articolo 1 della Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986

articolo 1, comma 55, L. 208/2015

articolo 1, comma 74, L. 197/2022

articolo 2, D.L. 69/2023

Regime Iva della vendita di beni da San Marino con “sosta tecnica” in Italia

Con la risposta a interpello n. 356/E/2023, l’Agenzia delle entrate, nell’intervenire sul regime Iva della cessione di beni da San Marino verso l’Italia, ha precisato che la sosta dei beni ceduti dalla società sammarinese al cliente italiano presso la sede dello spedizioniere italiano per il tempo necessario a organizzare il trasporto non interrompe l’originaria operazione di vendita già posta in essere, per la quale deve essere emessa la fatturata elettronica o con addebito dell’Iva o con applicazione del meccanismo del reverse charge.

Oggetto dell’interpello

L’istante è una società sanmarinese che, dal 1° ottobre del 2021, ha adottato la fatturazione elettronica e, per razionalizzare le procedure di vendita, intende trasportare, mediante mezzi propri o di terzi, i colli contenenti i beni ordinati da operatori economici italiani e prodotti nei propri stabilimenti ubicati in San Marino presso la sede dei propri spedizionieri in Italia.

Ogni collo è accompagnato da un apposito documento di trasporto predisposto dal cedente, da cui risulta il nominativo del cessionario.

Generalmente, i colli di un singolo cliente sono accorpati in un unico *pallet*, ma può accadere che i colli dello stesso cliente siano trasportati nella sede dello spedizioniere anche in più *pallet*, unitamente ai colli di altri clienti.

Lo spedizioniere viene, quindi, incaricato di smontare e riassemblare i *pallet* per consentire il trasporto unico di tutti i prodotti acquistati dal singolo cliente. I colli sostano presso la sede dello spedizioniere limitatamente al tempo necessario per riassemblare i *pallet*.

L’istante ha chiesto all’Agenzia delle entrate:

- in primo luogo, come devono essere trattate, ai fini Iva, le vendite; e
- in secondo luogo, come devono essere gestiti i documenti di trasporto, in quanto il cliente ne riceve tanti quanti sono i colli.

Ambito applicativo

L’articolo 1, D.M. 21 giugno 2021 dispone che le cessioni effettuate mediante trasporto o consegna dei beni nel territorio della Repubblica di San Marino, e i servizi connessi, da parte dei soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, sono non imponibili ai sensi degli articoli 8 e 9, D.P.R. 633/1972.

Si considera assimilato alle cessioni di cui sopra l’invio di beni nel territorio della Repubblica di San Marino, mediante trasporto o spedizione a cura del soggetto passivo nel territorio dello Stato o da terzi per suo conto, fatta eccezione per i beni inviati nel territorio della Repubblica di San Marino:

- per lo svolgimento di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantirne la conservazione oppure a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita, quando i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente;
- per essere temporaneamente utilizzati per l’esecuzione di prestazioni.

Le eccezioni in esame operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell’articolo 39, D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

L’introduzione nel territorio dello Stato di beni provenienti dalla Repubblica di San Marino dà luogo all’applicazione dell’Iva secondo quanto previsto dall’articolo 71, D.P.R. 633/1972 e dal D.M. 21 giugno 2021. Tuttavia, non è soggetta a Iva l’introduzione nel territorio dello Stato di beni:

- oggetto di perizie o di operazioni di perfezionamento o di manipolazioni usuali intese a garantire la conservazione, oppure, a migliorarne la presentazione o la qualità commerciale o a prepararne la distribuzione o la rivendita, se i beni sono successivamente trasportati o spediti al committente, operatore economico, nella Repubblica di San Marino;
- temporaneamente utilizzati per l'esecuzione di prestazioni.

Anche le eccezioni in esame operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

Momento di effettuazione

Il citato articolo 1, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce, inoltre, che le operazioni di cui ai commi sopra si considerano effettuate all'inizio del trasporto o della spedizione, al cessionario o a terzi per suo conto, dal territorio dello Stato o dal territorio della Repubblica di San Marino.

Tuttavia, se gli effetti traslativi o costitutivi si producono in un momento successivo alla consegna o spedizione, le operazioni si considerano effettuate nel momento in cui si producono tali effetti e, comunque, dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Parimenti, nel caso di beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, l'operazione si considera effettuata all'atto della loro rivendita a terzi, ovvero – se i beni non sono restituiti anteriormente – alla scadenza del termine pattuito dalle parti e in ogni caso dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione.

Le disposizioni che precedono, riferite agli effetti traslativi differiti e ai beni trasferiti in dipendenza di contratti estimatori e simili, operano a condizione che le operazioni siano annotate in apposito registro tenuto e conservato a norma dell'articolo 39, D.P.R. 633/1972 e che la relativa causale sia indicata nel documento di trasporto.

È, inoltre, previsto che se, anteriormente all'inizio del trasporto o della spedizione o indipendentemente da tale evento, sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l'operazione si considera effettuata, limitatamente all'importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento.

Cessioni di beni verso San Marino

L'articolo 3, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che le fatture relative alle cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino, emesse in formato elettronico da soggetti passivi Iva residenti, stabiliti o identificati in Italia, nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino:

- riportano il numero identificativo del cessionario sammarinese;
- sono trasmesse dal SdI all'ufficio tributario di San Marino, il quale – dopo avere verificato il regolare assolvimento dell'imposta sull'importazione – convalida la regolarità della fattura e comunica l'esito del controllo al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate attraverso apposito canale telematico.

L'operatore economico italiano visualizza telematicamente l'esito del controllo effettuato dall'ufficio tributario di San Marino attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate.

Se, entro i 4 mesi successivi all'emissione della fattura, l'ufficio tributario di San Marino non ha convalidato la regolarità della fattura, l'operatore economico italiano, nei 30 giorni successivi, emette nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

Emissione della fattura cartacea

Ai sensi dell'articolo 4, D.M. 21 giugno 2021, gli operatori economici residenti, stabiliti o identificati in Italia, che per le cessioni di beni spediti o trasportati nella Repubblica di San Marino non sono obbligati a emettere fattura elettronica, possono emettere la fattura in formato elettronico o, in alternativa, in formato cartaceo.

In quest'ultimo caso, la fattura è emessa in 3 esemplari, 2 dei quali sono consegnati al cessionario. L'operatore italiano che, entro 4 mesi dall'emissione della fattura, non ha ricevuto dal cessionario l'esemplare della fattura cartacea vidimata dall'ufficio tributario di San Marino, ne dà comunicazione, al medesimo ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; se entro 30 giorni non ha ricevuto l'esemplare della fattura vidimata, emette nota di variazione, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

In merito alla modalità di fatturazione per i soggetti non stabiliti in Italia, ma ivi identificati ai fini dell'Iva, l'articolo 12, D.L. 34/2019 prevede che:

- per le cessioni di beni effettuate nell'ambito dei rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino, di cui all'articolo 71, D.P.R. 633/1972, la fattura, nonché la nota di variazione, è emessa in formato elettronico utilizzando il SdI;
- in deroga a quanto precede, l'emissione della fattura in formato elettronico non è obbligatoria per le ipotesi escluse da disposizioni di legge.

Di conseguenza, con la risposta a interpello n. 557/E/2022, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le fatture di cessione di beni effettuate da un soggetto non residente in Italia ma ivi identificato mediante rappresentante fiscale o identificazione diretta nei confronti di un soggetto residente nel territorio della Repubblica di San Marino non devono essere emesse, per obbligo, in formato elettronico mediante il SdI, in quanto tale modalità non è prevista come obbligatoria dall'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015.

In definitiva, le cessioni di beni effettuate da un soggetto identificato ai fini Iva in Italia, ma ivi non stabilito, né residente, laddove non vengano documentate tramite fattura elettronica via SdI su base volontaria devono dare luogo all'emissione di fatture analogiche nel rispetto delle evidenziate disposizioni normative.

Cessioni non imponibili

Come previsto dall'articolo 5, D.M. 21 giugno 2021, le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio della Repubblica di San Marino, effettuate nei confronti di operatori economici che abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, sono non imponibili ai sensi degli articoli 8 e 9, D.P.R. 633/1972 se:

- in caso di fattura elettronica, l'ufficio tributario di San Marino ha convalidato la regolarità del documento ai sensi dell'articolo 3, comma 1, D.M. 21 giugno 2021;
- in caso di fattura cartacea, il cedente sia in possesso di un esemplare della fattura restituita dal cessionario sammarinese vidimata con l'indicazione della data, munita di timbro a secco circolare contenente intorno allo stemma ufficiale sammarinese la dicitura "*Rep. di San Marino - Uff. tributario*".

Se non ricorrono le condizioni di cui sopra, il cedente regolarizza la fattura ai sensi degli articoli 3, comma 3, e 4, comma 3, D.M. 21 giugno 2021, che prevedono, rispettivamente, che:

- se, entro i 4 mesi successivi all'emissione della fattura, l'ufficio tributario di San Marino non ha convalidato la regolarità, l'operatore economico italiano, nei 30 giorni successivi emette nota di variazione senza il pagamento di sanzioni e interessi;
- l'operatore italiano che, entro 4 mesi dall'emissione della fattura, non abbia ricevuto dal cessionario l'esemplare della fattura cartacea vidimata dall'ufficio tributario di San Marino, ne dà comunicazione, al medesimo ufficio tributario e, per conoscenza, al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate; se entro 30 giorni non ha ricevuto l'esemplare della fattura vidimata emette nota di variazione senza il pagamento di sanzioni e interessi.

Cessioni di beni verso l'Italia

L'articolo 6, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che le fatture elettroniche emesse da operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, per le cessioni di beni spediti o trasportati nel territorio italiano accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente

le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, sono trasmesse dall'ufficio tributario di San Marino al SdI, che le recapita al cessionario che visualizza, attraverso un apposito canale telematico messo a disposizione dall'Agenzia delle entrate, le fatture elettroniche ricevute.

Fattura elettronica con addebito d'imposta

In base all'articolo 7, D.M. 21 giugno 2021, se la fattura elettronica indica l'ammontare dell'Iva dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'imposta è versata dall'operatore sammarinese all'ufficio tributario di San Marino, il quale, entro 15 giorni, riversa le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e trasmette al medesimo ufficio in formato elettronico gli elenchi riepilogativi delle fatture corrispondenti a tali versamenti.

Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 15 giorni, controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi e ne dà comunicazione all'ufficio tributario di San Marino.

In caso di mancata corrispondenza tra i dati delle fatture e i versamenti ricevuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate chiede all'ufficio tributario di San Marino di procedere ai necessari adeguamenti. In caso, invece, di versamenti carenti e di versamenti eccedenti, è previsto, rispettivamente, che l'ufficio tributario di San Marino provvede alla relativa integrazione e che l'ufficio dell'Agenzia delle entrate restituisce all'ufficio tributario di San Marino le somme versate e non dovute.

L'esito positivo del controllo da parte del competente ufficio dell'Agenzia delle entrate è reso noto telematicamente all'ufficio tributario di San Marino e al cessionario, che da tale momento può operare la detrazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972.

Fattura elettronica senza addebito d'imposta

L'articolo 8, D.M. 21 giugno 2021 dispone che, se la fattura elettronica non indica l'ammontare dell'Iva dovuta in relazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, l'operatore economico italiano al quale la fattura è stata recapitata tramite SdI assolve l'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, cioè con il sistema del *reverse charge*, indicando l'ammontare dell'imposta dovuta con le modalità previste dall'Agenzia delle entrate per l'integrazione delle fatture elettroniche.

L'operatore economico italiano annota le fatture nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, secondo le modalità e i termini previsti dagli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972.

Emissione della fattura cartacea

In base all'articolo 9, D.M. 21 giugno 2021, gli operatori economici muniti di numero di identificazione agli stessi attribuito dalla Repubblica di San Marino, che non emettono fattura in formato elettronico, per le cessioni di beni spediti o trasportati in Italia, accompagnate dal documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione e avente le caratteristiche di cui al D.P.R. 472/1996, emettono la fattura in formato cartaceo, in modalità ordinaria o semplificata.

Fattura cartacea con addebito d'imposta

L'articolo 10, D.M. 21 giugno 2021 stabilisce che, se la fattura cartacea indica l'ammontare dell'Iva dovuta dal cessionario, in correlazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, il cedente operatore economico sammarinese:

- emette fattura in 3 esemplari, indicando sia il proprio numero di identificazione sia quello della partita Iva del cessionario italiano;
- presenta all'ufficio tributario di San Marino le predette fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in 3 esemplari e consegna all'ufficio tributario di San Marino la somma corrispondente all'ammontare dell'Iva che risulta dovuta;
- trasmette al cessionario italiano la fattura originale restituita dall'ufficio tributario di San Marino che l'ha vidimata con datario e timbrata con impronta a secco.

L'ufficio tributario di San Marino, al quale pervengono i documenti di cui sopra:

- acquisisce i dati relativi alle singole fatture e presenta gli elenchi riepilogativi;
- entro 15 giorni, riversa le somme ricevute al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate e trasmette al medesimo ufficio i 3 esemplari delle fatture ricevute e 3 copie dei relativi elenchi di presentazione compilati dai cedenti sammarinesi.

Il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate, entro 15 giorni dal ricevimento dei documenti:

- controlla la corrispondenza tra i versamenti ricevuti e i dati delle fatture riportati negli elenchi riepilogativi e ne dà comunicazione all'ufficio tributario di San Marino;
- restituisce all'ufficio tributario di San Marino l'originale e un esemplare delle fatture, 2 esemplari dei corrispondenti elenchi di presentazione, nonché, in segno di ricevuta, una copia della distinta di trasmissione con il timbro a secco o a calendario dell'ufficio e la firma del titolare o di un funzionario appositamente delegato;
- trattiene agli atti una copia delle fatture, quale titolo dell'avvenuta riscossione del tributo.

Il Decreto Delegato 147/2021 della Repubblica di San Marino stabilisce che sono esclusi dall'obbligo di emissione delle fatture elettroniche gli operatori economici stabiliti o identificati nel territorio della Repubblica di San Marino che hanno dichiarato ricavi nell'anno solare precedente per un importo inferiore a 100.000 euro, salvo il loro diritto di optare per la fatturazione elettronica. Pertanto, nella guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro, l'Agenzia delle entrate ha specificato che il soggetto passivo italiano che riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta da un soggetto residente nella Repubblica di San Marino deve predisporre un documento "TD28" e inviarlo tramite il SdI per rispettare l'obbligo di comunicazione previsto per le operazioni transfrontaliere (di cui all'articolo 1, comma 3-*bis*, D.Lgs. 127/2015).

Il tipo documento "TD19" deve essere, invece, utilizzato per l'assolvimento dell'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, nel caso, cioè, in cui la fattura ricevuta dall'operatore sammarinese (elettronica o cartacea) sia senza addebito dell'imposta, in quanto soggetta al meccanismo del *reverse charge*.

Il tipo documento "TD28" deve essere utilizzato esclusivamente per gli acquisti di beni, in quanto gli acquisti di servizi presso operatori sammarinesi devono essere comunicati al SdI utilizzando il tipo documento "TD17".

In caso di mancata corrispondenza tra i dati delle fatture e i versamenti ricevuti, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate chiede all'ufficio tributario di San Marino di procedere ai necessari adeguamenti. Invece, nei casi di versamenti carenti o eccedenti è previsto, rispettivamente, che l'ufficio tributario di San Marino provvede alla relativa integrazione e che il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate restituisce all'ufficio tributario di San Marino le somme versate non dovute.

L'operatore economico italiano annota la fattura originale trasmessa dal cedente sammarinese nel registro degli acquisti e può operare, ai sensi dell'articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

Fattura cartacea senza addebito d'imposta

Il successivo articolo 11, D.M. 21 giugno 2021 dispone che, se la fattura cartacea non indica l'ammontare dell'Iva dovuta in relazione al tipo di beni ceduti e al corrispettivo delle operazioni poste in essere, gli operatori economici sammarinesi:

- emettono fattura in 2 esemplari, indicando sia il proprio numero identificativo sia quello della partita Iva del cessionario italiano;
- presentano all'ufficio tributario di San Marino le 2 fatture accompagnate da un elenco riepilogativo in 2 copie;
- trasmettono al cessionario uno dei 2 esemplari della fattura restituiti dall'ufficio tributario di San Marino dopo avervi apposto il timbro a secco circolare.

Gli operatori economici italiani:

- assolvono l'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972, cioè con il sistema del *reverse charge*, indicandone l'ammontare sull'esemplare della fattura trasmessa dal fornitore sammarinese;

- annotano le fatture nei registri delle fatture emesse e degli acquisti, secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972 e possono operare, ai sensi dell'articolo 19 e ss., D.P.R. 633/1972, la detrazione dell'imposta pagata in via di rivalsa.

"Sosta tecnica" dei beni presso lo spedizioniere

Con la risposta a interpello n. 356/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la sosta dei beni presso la sede dello spedizioniere, per il tempo necessario a organizzare il trasporto, non interrompe l'originaria operazione di vendita già posta in essere, rispetto alla quale sono noti tutti i dati dell'operazione, quali l'identità dell'acquirente e quantità e qualità dei prodotti acquistati.

Al riguardo, sono ancora valide le indicazioni rese dall'Amministrazione finanziaria, laddove è stato precisato che la sosta di beni presso vettori o spedizionieri ai fini del raggruppamento o smistamento dei beni stessi per la prosecuzione del loro trasporto verso il destinatario indicato nella bolla di accompagnamento non fa venir meno la validità del documento regolarmente emesso dal mittente, a condizione che la sosta sia limitata al tempo strettamente necessario per le suddette operazioni e che nella sosta non sia configurabile l'esecuzione di un distinto rapporto di deposito¹.

Di conseguenza, non rilevano, ai fini della validità della documentazione, le possibili segmentazioni nella fase del trasporto aventi una mera funzione di pausa del trasporto stesso².

A una diversa conclusione è, invece, giunta l'Agenzia delle entrate rispetto alla fattispecie considerata nella risposta a interpello n. 273/E/2020.

Ivi è stato precisato che lo stoccaggio dei beni presso il magazzino di un soggetto terzo, situato in Belgio, non costituisce una "sosta tecnica" nell'accezione di cui alla circolare n. 15/1980, in quanto la sosta non è limitata al tempo strettamente necessario per le operazioni di mero raggruppamento o smistamento della merce da parte del vettore, essendo esclusivamente funzionale alle esigenze di approvvigionamento dei clienti non residenti che stabiliscono discrezionalmente il termine entro il quale ordinare la merce.

Inoltre, diversamente dalla sosta tecnica cui si riferisce la circolare n. 15/1980, la sosta presso la piattaforma logistica in Belgio configura l'esecuzione di un distinto e autonomo rapporto di deposito tra la società italiana e quella che gestisce il magazzino.

Gestione dei documenti di trasporto che accompagnano le cessioni di beni

Infine, in merito alle modalità di gestione dei documenti di trasporto, nella risposta a interpello n. 356/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha condiviso la soluzione prospettata dall'istante, a condizione che i documenti di trasporto emessi per ciascun collo contengano, senza possibilità di incertezza, gli elementi normativamente previsti e consentano di tracciare univocamente la movimentazione dei beni dagli stabilimenti del cedente sammarinese fino al cessionario italiano, compresa la sosta tecnica presso lo spedizioniere.

In particolare, per ogni collo, l'istante predispone un documento di trasporto dove viene indicato come cessionario l'acquirente italiano e, inoltre, che il collo è trasportato dalla società presso la sede dello spedizioniere, il quale annota sul documento ora e data di arrivo del collo.

Contemporaneamente, l'istante consegna allo spedizioniere un ulteriore documento di trasporto in cui sono riassunti tutti i colli precedentemente inviati che sono oggetto del successivo singolo trasporto all'acquirente, da parte dello spedizioniere, mediante uno o più *pallet*. Quest'ultimo deve annotare ora e data di partenza sul documento di trasporto, nel momento in cui i beni escono dal deposito per essere consegnati al cliente.

Riferimenti normativi

articoli 1, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 9, 10 e 11, D.M. 21 giugno 2021

articoli 8, 9, 17, 19, 23, 25, 26, 39 e 71, D.P.R. 633/1972

articolo 12, D.L. 34/2019

¹ Cfr. circolare n. 15/1980.

² Cfr. risoluzione n. 460779/1992.

Requisiti per il trasferimento di quote sociali e azioni in esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni

In virtù di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, il trasferimento di quote sociali e azioni può essere realizzato in esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni laddove sussistano le condizioni espressamente previste dalla legge. Con specifico riferimento alle società di capitali, l'agevolazione fiscale dovrebbe essere riconosciuta laddove il trasferimento consenta di acquisire o integrare il controllo della società ex articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ. e i beneficiari del trasferimento proseguano l'esercizio dell'impresa ovvero detengano il controllo della società le cui quote sono state trasferite, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 6082/2023, è intervenuta in materia operando un'interpretazione che restringe il campo applicativo della disposizione citata, che tuttavia non appare condivisibile per le ragioni che di seguito si esporranno.

Premessa

L'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 contempla, in un'ottica di pianificazione patrimoniale, una interessante opportunità di trasferimento di quote sociali e azioni in totale esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni.

A tal fine è necessario che sussistano le condizioni specificamente previste dalla disposizione citata, le quali da una rapida lettura del dato normativo, limitatamente ai trasferimenti concernenti le società di capitali, non sembrerebbero porre particolari problemi interpretativi.

Tuttavia, è d'uopo sottolineare che una recente pronuncia della Suprema Corte (cfr. ordinanza n. 6082/2023), sulla scia di alcuni chiarimenti di prassi aventi portata restrittiva¹, ha operato un'ulteriore limitazione del campo applicativo dell'agevolazione in esame.

Come noto, la *ratio* alla base dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni ex articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, risiede nella volontà di assicurare una stabilizzazione e continuità intergenerazionale delle piccole e medie imprese mediante il trasferimento di quote sociali e azioni in esenzione d'imposta, preso atto dell'elevato valore sociale che queste hanno (anche) nella creazione di posti di lavoro.

Più precisamente la norma di esenzione si ispira all'esigenza di agevolare il passaggio generazionale d'impresa, secondo una linea di tendenza dei sistemi tributari europei (si vedano anche, sul punto, le raccomandazioni della Commissione UE 94/1069/CE del 1994, e 98/C 93/02 del 1998), allo scopo di non pregiudicare la continuità (*going concern*) di aziende che, donate o cadute in successione, potrebbero dover essere cedute, in tutto o in parte, per consentire agli eredi o donatari di procurarsi la provvista con cui assolvere gli obblighi tributari.

Pertanto, è in quest'ottica che il dato normativo (peraltro abbastanza chiaro) avrebbe dovuto essere interpretato, pena l'illegittima restrizione della portata applicativa del citato articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, in violazione della finalità perseguita dal Legislatore.

Il presente contributo mira ad analizzare il *decisum* della Cassazione relativo alla pronuncia sopra indicata, che – lo si anticipa sin d'ora – non appare condivisibile per le ragioni che verranno di seguito esposte, non prima però di aver analizzato la citata agevolazione fiscale.

Requisiti per l'applicazione dell'esenzione ai trasferimenti di quote societarie

In virtù di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990², il trasferimento di quote

¹ Cfr. risposta a interpello n. 552/E/2021.

² Tale norma dispone testualmente che: "I trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti del

sociali può essere realizzato in totale esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni a condizione che:

- i destinatari del trasferimento siano i discendenti del disponente (e il suo coniuge);
- nel caso di partecipazioni di Spa, Sapa, Srl, società cooperative e società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato, il trasferimento consenta di acquisire o integrare il controllo della società ex articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ.;
- i beneficiari del trasferimento proseguano l'esercizio dell'impresa o (si noti la natura disgiuntiva) detengano il controllo della società le cui quote sono state trasferite, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Per quanto concerne il requisito soggettivo, è d'uopo sottolineare che l'espressione "discendenti", tesa a individuare i soggetti in favore dei quali deve realizzarsi il trasferimento, indica solo il legame di sangue tra 2 soggetti legati da un vincolo di ascendenza-discendenza in linea retta di I grado (padre-figlio), di II grado (nonno-nipote) o di gradi ulteriori (nonno-pronipote), per cui l'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni di cui all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 non trova applicazione ai parenti in linea collaterale di III grado, essendo le norme agevolative in materia fiscale di stretta interpretazione (cfr. Cassazione, sentenza n. 31333/2019).

Altro elemento fondamentale ai fini dell'esenzione in parola, con specifico riferimento ai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir (ossia le società di capitali), è rappresentato dal trasferimento di quote sociali o azioni che consentono di acquisire o integrare il "controllo" della società, ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ. (cfr. risoluzione n. 75/E/2010, circolari n. 11/E/2007 e n. 3/E/2008)³.

Al riguardo occorre sottolineare che la nozione di controllo, cui l'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ. fa riferimento, è quella del c.d. "controllo di diritto", il quale risulta soddisfatto quando un soggetto dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria di una società, ovvero detiene più del 50% delle azioni o quote della società, con diritto di voto nell'assemblea ordinaria (quindi, la maggioranza assoluta).

In conseguenza della previsione della possibilità di arrivare al controllo anche mediante una mera "integrazione", si ritiene altresì che il trasferimento di una quota di minoranza potrebbe consentire ugualmente al beneficiario di quote di società di capitali di usufruire della suddetta agevolazione, qualora egli detenesse già un'altra quota nella medesima società, che unitamente a quella ricevuta gli consentisse di raggiungere il controllo della società.

Inoltre, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il controllo societario, necessario ai fini dell'agevolazione in parola, può essere integrato anche indirettamente (cfr. risoluzione n. 75/E/2010), con la conseguenza che, ai fini del computo delle quote rilevanti per la maggioranza assoluta, occorre sommare, alle quote ricevute mediante patto di famiglia o altro strumento, anche quelle detenute in via indiretta (ovvero, per il tramite di società controllate).

Per quanto concerne poi l'ipotesi in cui sia abbia una "comproprietà" di azioni o quote, nella risoluzione sopra indicata è stato chiarito⁴ che l'esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 trova ugualmente applicazione, qualora i diritti dei comproprietari siano esercitati da un rappresentante comune, che disponga della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria⁵.

codice civile a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggetti all'imposta. In caso di quote sociali e azioni di soggetti di cui all' articolo 73, comma 1, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, il beneficio spetta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile. Il beneficio si applica a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa o detengano il controllo per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso. Il mancato rispetto della condizione di cui al periodo precedente comporta la decadenza dal beneficio, il pagamento dell'imposta in misura ordinaria, della sanzione amministrativa prevista dall' articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata".

³ In caso di trasferimento di una partecipazione in una società di persone, invece, non è richiesto che sia acquisito o integrato il controllo in capo all'avente causa (cfr. circolare n. 3/E/2008 e n. 18/E/2013). In dottrina è stato affermato che è ammissibile l'esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 per il trasferimento di quote di società di persone di "qualsiasi entità", in quanto l'elemento personalistico di tali società assicura il coinvolgimento anche del socio di minoranza nella gestione delle stesse (cfr., M. Basilavecchia, A. Pischetola, "Tassazione dei patti di famiglia e dei trasferimenti di cui all'art. 1 comma 78 legge 27.12.2006 n. 296"; in studio del Consiglio nazionale del Notariato 43-2007/T).

⁴ Cfr. Cassazione n. 7429/2021.

⁵ Il mantenimento in comunione del pacchetto di controllo delle quote societarie da parte degli eredi potrebbe essere realizzato anche in-

Nell'ipotesi in cui i beneficiari siano più d'uno, in comunione ereditaria, alle quote attribuite in comproprietà a più eredi, al fine di verificare l'integrazione del controllo, non è possibile sommare le quote detenute tramite società controllate da uno solo di essi.

L'ultimo requisito necessario ai fini dell'esenzione in esame, che è quello sul quale è intervenuta (erroneamente) la pronuncia citata in premessa (cfr. Cassazione, ordinanza n. 6082/2023), stabilisce che i beneficiari del trasferimento debbano proseguire l'esercizio dell'impresa o (è d'uopo rimarcare la natura disgiuntiva) detenere il controllo della società le cui quote sono state trasferite, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Ordinanza n. 6082/2023: il *decisum* della Cassazione

La vicenda disaminata dalla Suprema Corte concerne 2 coniugi che avevano costituito una società in Lussemburgo, al fine di conferirvi la nuda proprietà di alcuni immobili e successivamente procedere alla donazione delle quote sociali ai figli, in applicazione dell'esenzione dall'imposta sulle successioni e donazioni ai sensi dell'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990.

L'Amministrazione finanziaria notificava ai donatari avviso di liquidazione mediante il quale riconosceva l'applicabilità della suddetta esenzione, contestando che la società le cui quote erano state oggetto di donazione, risultava di mero godimento immobiliare, economicamente non operativa, caratterizzata da una gestione statica.

Pertanto, i donatari impugnavano tale avviso e giungevano sino in Cassazione sostenendo che, ai fini dell'applicazione dell'esenzione di cui al citato articolo 3, comma 4-ter, nel caso di trasferimento di quote sociali sarebbe irrilevante la natura dell'attività svolta, in quanto i requisiti prescritti dalla suddetta norma sono soltanto 2, ovvero che la quota trasferita consenta di acquisire o integrare il controllo di una società e che tale controllo venga detenuto per almeno 5 anni.

Tuttavia, la Suprema Corte ha rigettato il ricorso proposto dai donatari affermando che: *"l'agevolazione va ... applicata a tutti i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa, poiché solo a questa condizione il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al trasferimento di un'azienda, e l'agevolazione apprezzabile in una prospettiva di salvaguardia dei livelli occupazionali"*.

In particolare, i giudici di legittimità hanno osservato che l'esegesi della norma in esame, con specifico riguardo al trasferimento di partecipazioni in società di capitali, induce a escludere che il beneficio fiscale competa per tutte le partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo di diritto della partecipata.

Rammentando che tale agevolazione, in accoglimento delle raccomandazioni della Commissione UE, intende garantire la continuità dell'iniziativa imprenditoriale e la salvaguardia dei livelli occupazionali, ovvero la sopravvivenza di una *"istituzione"* in grado di produrre ricchezza, favorendo, di conseguenza, la continuità di un'iniziativa imprenditoriale per le sue ricadute economico-sociali (in particolar modo sui dipendenti), la Corte di Cassazione è giunta alla conclusione che: nonostante l'improprietà lessicale nella stesura della disposizione normativa, ai fini dell'esenzione di imposta nel caso di trasmissione di quote di società di capitali, siano necessari non solo l'acquisizione del controllo e la sua detenzione per almeno un quinquennio, ma anche l'ulteriore requisito dell'*"esercizio dell'impresa"* da parte della società trasferita.

Sulla scorta di quanto sopra esposto, quindi, la Suprema Corte ha confermato la legittimità dell'avviso di liquidazione dell'imposta di registro, in considerazione della mancata prova di un'attività economica della società oggetto del trasferimento di quote in favore dei donatari, non ricorrendo il presupposto dell'attività d'impresa per l'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990.

serendo la suddetta partecipazione in un *"mandato fiduciario congiunto"* nell'ambito del quale la società fiduciaria svolgerebbe la funzione di garante nella gestione dei diritti dei soggetti interessati e nella detenzione in comunione della partecipazione al fine di ottenere i benefici previsti dalla normativa.

Precedenti giurisprudenziali

La pronuncia in esame richiama alcuni precedenti giurisprudenziali nei quali, però, non si rinviene un principio analogo a quello da essa sancito.

Invero la Corte di Cassazione, con sentenza n. 7429/2021, ha dovuto chiarire se l'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, debba essere riconosciuta in ipotesi di patto di famiglia con cui è prevista la cessione del capitale sociale in parti uguali ai legittimari, senza che sia possibile, per tale ragione, assicurare il controllo societario ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, cod. civ., comunque garantito dalle parti mediante un "patto parasociale accessorio", non registrato, il quale impone, *inter alia*, che qualunque atto di ordinaria e/o straordinaria amministrazione e qualsiasi decisione nelle assemblee e negli organi amministrativi della società debbano essere presi all'unanimità tra gli stessi beneficiari.

Nella specie i giudici di legittimità hanno affermato il seguente principio di diritto: *"In tema di imposta sulle donazioni, l'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4-ter, del d.lgs. n. 346 del 1990 per i patti di famiglia aventi ad oggetto il trasferimento di partecipazioni sociali a favore dei discendenti, va riconosciuta ai soli casi in cui esso consente agli aventi causa l'acquisizione o l'integrazione del controllo della società e a condizione che quest'ultimi si impegnino, per un periodo non inferiore a cinque anni dalla data del trasferimento, a proseguire l'esercizio dell'attività; di talché, nel caso di trasferimento a più discendenti in comproprietà, il beneficio deve essere riconosciuto a condizione che i diritti dei comproprietari vengano esercitati da un rappresentante comune che disponga della maggioranza dei voti esercitabile nell'assemblea ordinaria, essendo così realizzato l'effettivo passaggio generazionale dell'impresa mediante il totale trasferimento del controllo di diritto dai disponenti ai discendenti"*.

Tornando alla *vexata quaestio* oggetto di approfondimento, occorre rilevare che nella pronuncia sopra indicata, la Suprema Corte non ha affermato la necessità che la società le cui quote sono oggetto di trasferimento, svolga effettivamente un'attività d'impresa. Anzi essa ha più volte precisato che i beneficiari del trasferimento devono proseguire l'esercizio dell'impresa ovvero (si noti ancora una volta la natura disgiuntiva) detenere il controllo della società le cui quote sono state trasferite per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Anche nella precedente sentenza n. 29506/2020, la Corte di Cassazione aveva già precisato che l'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 stabilisce che i trasferimenti di quote sociali e azioni in favore dei discendenti non sono assoggettati a imposta limitatamente alle partecipazioni mediante le quali è acquisito o integrato il controllo ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1, cod. civ., a condizione che gli aventi causa proseguano l'esercizio dell'attività d'impresa ovvero detengano il controllo societario per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, rendendo, contestualmente alla presentazione della dichiarazione di successione o all'atto di donazione, apposita dichiarazione in tal senso.

Nel caso di specie la Suprema Corte ha affermato il seguente principio di diritto: *"Il patto di famiglia è assoggettato all'imposta sulle donazioni, sia per quanto concerne il trasferimento dell'azienda o delle partecipazioni societarie, operato dall'imprenditore in favore del discendente beneficiario, sia relativamente alla liquidazione della somma corrispondente alla quota di riserva, calcolata sul valore dei beni trasferiti, effettuata dal beneficiario in favore dei legittimari non assegnatari. Il pagamento dell'imposta va però escluso qualora ricorra l'esenzione prevista dall'articolo 3, comma 4-ter, d.lgs. n. 346 del 1990, che si applica solo alle ipotesi di trasferimento d'azienda e delle partecipazioni societarie in favore del discendente beneficiario che si impegni a proseguire l'esercizio dell'attività d'impresa o a detenere il controllo societario per un periodo non inferiore a cinque anni, giammai, quindi, alle liquidazioni operate dal discendente in favore di altri legittimari, sia perché trattasi di previsione di stretta interpretazione, sia in considerazione della "ratio" normativa, volta a favorire la prosecuzione dell'azienda da parte dei discendenti"*.

In definitiva appare evidente come, sulla scorta di quanto evidenziato nelle citate pronunce, la Corte di Cassazione ha tratto (immotivatamente) argomentazioni utili per giungere ad affermare che i trasferimenti di quote sociali e azioni sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni esclusivamente se consentono all'avente causa, che si impegni a detenerne la titolarità per almeno un quinquennio, di acquisire o integrare il controllo di una società che svolge effettivamente "attività d'impresa".

Osservazioni conclusive

Come più volte sottolineato, l'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990 stabilisce "testualmente" che, ai fini dell'agevolazione in esame, i beneficiari del trasferimento debbano proseguire l'esercizio dell'impresa ovvero (si noti ancora una volta la natura disgiuntiva) detenere il controllo della società le cui quote sono state trasferite, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento. Si ritiene che sulla scorta del dato normativo, ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale di cui al citato articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, appaia inequivocabile come, nel caso di trasferimento di quote sociali, debba sussistere soltanto il requisito della detenzione del controllo della società le cui quote sono state trasferite, per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento, e non anche l'ulteriore requisito dell'esercizio di una "attività d'impresa" da parte della società trasferita, che evidentemente trova applicazione nell'ipotesi in cui a essere trasferiti siano un'azienda o un ramo di essa.

Pur condividendo che la *voluntas legis*, in aderenza alle raccomandazioni della Commissione UE, sia quella di agevolare il passaggio generazionale d'impresa, anche per le sue ricadute economico-sociali (in particolare sui dipendenti), si ritiene che il tenore letterale della disposizione in esame non consenta di operare restrizioni fondate sulla natura dell'attività svolta, considerando sufficiente il solo controllo per un periodo non inferiore a 5 anni dalla data del trasferimento.

Detto in altri termini, il chiaro dettato normativo non prevede nulla in merito alle caratteristiche dell'attività svolta dalla società le cui quote sono oggetto di trasferimento, per cui, dovendo fare applicazione del principio *in claris non fit interpretatio* più volte sancito dalla stessa Corte di Cassazione, non si ritiene legittimo il ricorso all'interpretazione logico-sistematica da questa operato, pena la violazione dell'articolo 12 delle preleggi.

Ad adiuvandum occorre sottolineare che, laddove si condividesse la posizione assunta dalla Suprema Corte nella pronuncia in esame, si giungerebbe all'ulteriore conclusione (anch'essa non condivisibile) che il trasferimento di quote di una società semplice non potrebbe mai beneficiare dell'agevolazione fiscale in esame⁶, dacché tale tipo di società, per definizione, non può svolgere attività commerciale ai sensi dell'articolo 2195, cod. civ..

Al riguardo si consideri che tra l'attività commerciale e quella agricola, così come evidenziato da autorevole dottrina⁷, sembrerebbe esserci spazio per un'ulteriore declinazione del concetto di attività d'impresa (non commerciale), intesa quale attività di gestione di beni immobiliari e mobiliari, funzionalmente collegati tra loro, finalizzata a generare utilità ulteriori rispetto a quelle derivanti dalla mera disposizione dei diritti su detti beni.

Se preso in esame, tale spazio potrebbe consentire di ritenere applicabile, anche a fattispecie come quella in esame (ovvero, a società di gestione immobiliare), l'esenzione di cui all'articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990, ritenendo soddisfatto un presupposto che appare illegittimamente introdotto in via interpretativa dalla Corte di Cassazione.

Da ultimo, preso atto che la pronuncia in esame finisce per limitare il campo applicativo della disposizione citata, l'auspicio è che la Suprema Corte, in un'ottica di tutela della certezza del diritto, faccia corretta applicazione dell'articolo 12 delle preleggi, operando un'interpretazione letterale della disposizione richiamata in vece di quella logico-sistematica.

Riferimenti normativi

articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990

articolo 2359, comma 1, cod. civ.

⁶ Cfr., A. Busani, "Essenti le quote delle società semplici", in *Il Sole 24 Ore*, 27 gennaio 2018. L'Autore ha sostenuto che: "Circa l'esenzione non pare in dubbio la sua estendibilità alle quote di società semplice: la legge parla di società in generale e non fa distinzioni, né sono fatte nelle istruzioni al modulo di dichiarazione di successione telematica approvato con il provvedimento del direttore dell'agenzia delle Entrate del 28 dicembre 2017 n.305134. Inoltre, le società semplici sono espressamente equiparate dalla legge alle altre nell'articolo 16, in tema di valutazione della quota di partecipazione in base al patrimonio netto contabile. Infine, l'articolo 3, comma 4-ter, fa bensì riferimento - nel concedere l'esenzione - allo svolgimento di una attività d'impresa ma con riguardo alla successione dell'azienda dell'imprenditore individuale, mentre per le società l'esenzione è connessa al passaggio del "controllo" dal deceduto all'erede, concetto che è connesso alla titolarità del 50,01% del capitale sociale di una società di capitali e alla titolarità di qualsiasi quota di una società di persone, dato che le società di persone "funzionano" in base all'unanimità del consenso dei soci".

⁷ Cfr., L. Lordi, "Istituzioni di diritto commerciale", Padova, 1943, I, pag. 209; A. Graziani, "Diritto delle Società", Napoli, Morano, 1963, pag. 77 e ss.; G. Baralis, "L'eretica società semplice di mero godimento immobiliare", in studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 73/2016; P. Spada, "Dalla società civile alla società semplice di mero godimento", in studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 69/2016.

Le novità normative, giurisprudenziali e di prassi nel quadro RF del modello Redditi 2023

Come ogni anno con l'approssimarsi della campagna dichiarativa, occorre prestare attenzione a che cosa è cambiato nel modello Redditi con riferimenti al reddito d'impresa e non vi è dubbio che la sezione principale che è necessario monitorare è il quadro RF, tra le cui variazioni in aumento e in diminuzione si celano aspetti controversi, questioni dibattute e novità che vanno attenzionate nella determinazione del reddito d'impresa per il 2022.

La plusvalenza da *lease back*

Nel rigo RF7 va indicata la plusvalenza per la quota rateizzata in base al disposto dell'articolo 86, comma 4, Tuir, quindi con variazione in diminuzione dell'intero importo della plusvalenza stessa al rigo RF34 e variazione in aumento della quota annua da tassare, verosimilmente 1/5 del totale ammontare realizzato. La procedura dichiarativa peraltro prevede una indicazione anche nel quadro RS, rigo 126 per l'intero importo della plusvalenza e al rigo 127 per importo scelto quale quota annua da rendere imponibile. Un tema attuale a tale proposito è quello della tassazione delle plusvalenze da *lease back*, quindi il componente positivo che si forma cedendo a una società di *leasing* un bene strumentale già detenuto per poi stipulare, per lo stesso bene, un contratto di *leasing*. Poniamo il caso più classico del *lease back* immobiliare che si sostanzia in una cessione di fabbricato che produce plusvalenze e in un correlato contratto di *leasing* immobiliare, diciamo di durata 12 anni. In base al disposto civilistico di cui all'articolo 2425-*bis*, comma 4, cod. civ. la plusvalenza in oggetto va ripartita in base alla durata del contratto di *leasing*, nel presupposto che l'intera operazione di cessione e stipula di *leasing* va vista unitariamente come una operazione di finanziamento con cessione di bene in garanzia, quindi, i proventi a essa correlati vanno inseriti a Conto economico in base alla durata con cui i costi per canone vengono addebitati. Da qui la gestione della plusvalenza conseguita come risconto passivo, per tornare al caso dell'esempio, di ammontare 11/12 della plusvalenza conseguita con la cessione. Ma questa modalità può essere considerata rilevante anche ai fini fiscali? Sul punto l'Agenzia delle entrate intervenne nel 2017 con la risoluzione n. 77/E/2017 che richiamando il precedente della risoluzione n. 38/E/2010 ha affermato che l'imputazione del componente positivo a Conto economico in base alla durata del contratto di *leasing* non è stata accompagnata da una correlata norma fiscale, pertanto ai fini della determinazione dell'imponibile la plusvalenza al massimo può essere rateizzata nella consueta procedura di cui al citato articolo 86, Tuir. Tuttavia, la risoluzione n. 77/E/2017 ha preso atto che con l'applicazione del principio di derivazione rafforzata lo scenario fiscale muta nel senso che per i soggetti che possono applicare il principio suddetto si avrà rilevanza fiscale anche per il trattamento della plusvalenza di cui all'articolo 2425-*bis*, cod. civ.. Ciò in quanto la derivazione rafforzata permette di dare supremazia anche tributaria al trattamento contabile di una certa operazione per quanto riguarda i seguenti 3 aspetti: qualificazione, classificazione e imputazione temporale. Qualificando il *lease back* come una operazione unitaria di finanziamento il trattamento contabile vale anche ai fini della determinazione dell'imponibile. Ma tutto ciò, concludeva la risoluzione n. 77/E/2017 solo per chi può applicare la derivazione rafforzata, cioè le società di capitali che redigono almeno il bilancio abbreviato e le micro Srl che per opzione scelgano di redigere il bilancio in forma ordinaria (cfr. modifiche introdotte dall'articolo 8, D.L. 73/2022). È su questo punto che va registrata una posizione difforme della Corte di Cassazione con sentenza n. 29236/2021 che afferma: "Il contratto di *sale and lease back*, infatti, ha una causa diversa dal contratto di vendita puro e semplice, trattandosi di un contratto unico, complesso con causa finanziaria non scomponibile nei suoi elementi, e le diverse modalità di iscrizione nel bilancio delle relative plusvalen-

ze, in ossequio ai principi contabili internazionali, ne sono la prova (e la relativa conseguenza). La causa finanziaria del contratto impedisce difatti di assimilare (a fini fiscali) la somma ricevuta dal concedente al corrispettivo dell'acquirente, ed il fatto che il legislatore tributario non abbia disciplinato la specifica materia non può essere motivo per trarne la conseguenza dell'inapplicabilità ad esso della ripartizione pluriennale, anche a fini fiscali, della plusvalenza ottenuta con la cessione del bene, ben potendo valere l'esatto contrario".

E poco oltre conclude: *In tema di determinazione del reddito d'impresa, la plusvalenza ottenuta dalla cessione di un bene in forza di contratto di sale and lease back, contratto socialmente tipico con causa finanziaria (quindi diversa da quella del contratto di vendita), è difatti ripartita, in applicazione dell'articolo 2425-bis cod. civ., in funzione della durata del contratto di locazione.*

Ai fini di pervenire a tale conclusione, si badi bene, è del tutto irrilevante la circostanza che la società in questione applichi o meno la derivazione rafforzata, poiché l'articolo 86, Tuir è inapplicabile a una operazione che va trattata non come una vendita e successivo contratto di *leasing*, bensì come un unitario negozio giuridico/economico dal quale scaturiscono componenti positivi e negativi da trattare con uguale ripartizione temporale. Si crea quindi un aperto dissidio tra la tesi sostenuta dall'Agenzia delle entrate secondo cui solo le società che applicano la derivazione rafforzata possono diluire la plusvalenza in base alla durata civilistica del contratto di *leasing*, e la tesi della Cassazione secondo cui le ordinarie regole del Tuir (derivazione semplice) permettono di dare rilevanza anche fiscale alla ripartizione civilistica della plusvalenza.

Sul tema dell'ampliamento dell'ambito soggettivo della derivazione rafforzata prodotto dal citato articolo 8, D.L. 73/2022 è opportuno spendere qualche considerazione. La derivazione rafforzata era esclusa per le micro imprese, cioè le Srl che in forza della ridotta dimensione redigono il bilancio con le semplificazioni di cui all'articolo 2435-ter, cod. civ.. Ciò anche qualora dette società avessero scelto volontariamente di rinunciare alle semplificazioni bilancistiche, redigendo il bilancio in forma ordinaria (sul punto si veda la tesi dell'Agenzia delle entrate a Telefisco 2018). Le cose cambiano con il D.L. 73/2022, il cui punto di partenza, esposto anche nella Relazione illustrativa, è rappresentato dalla società *holding* di partecipazioni. Per queste società da un lato la Legge europea 2019/2020, recepita nel codice civile con il nuovo articolo 2435-ter, comma 5, ha stabilito che esse non possano fruire delle semplificazioni collegate alle micro imprese e quindi che debbano redigere il bilancio almeno in forma abbreviata (dovendo però allegare a esso la relazione sulla gestione che nel bilancio in forma abbreviata non è richiesta). Dall'altro lato, però, questi soggetti, classificandosi come micro imprese, sarebbero stati esclusi dalla applicazione della derivazione rafforzata anche in presenza di stesura di bilancio in forma ordinaria.

Questa situazione contraddittoria e irrazionale viene risolta dall'articolo 8, Decreto Semplificazioni che, modificando l'articolo 83, Tuir, amplia però il raggio di azione estendendo a tutte le micro imprese (non solo le *holding* di partecipazione) la possibilità di applicare la derivazione rafforzata. La condizione richiesta è che la micro impresa opti per redigere il bilancio di esercizio in forma ordinaria. Preso atto della volontà del Legislatore restano tuttavia 2 questioni che dovranno avere una soluzione interpretativa.

In primo luogo il fatto che la norma cita la forma ordinaria del bilancio esclude la scelta per la forma abbreviata ex articolo 2435-bis, cod. civ.? Dal punto di vista letterale non vi è dubbio che il Legislatore cita solo l'opzione a favore del bilancio in forma ordinaria, però il tema potrebbe portare a un esito diverso se solo si pensa a come è nata questa modifica dell'articolo 83, Tuir. Infatti, se il punto di partenza sono le *holding*, è certo che queste società possono redigere il bilancio anche in forma abbreviata (pur completato con la relazione sulla gestione), per cui le 2 "forme maggiori" di redazione del bilancio vengono in qualche modo parificate dal Legislatore civilistico, il che potrebbe indurre, con un innegabile "sforzo interpretativo", a ritenere che anche per quello fiscale la scelta del bilancio abbreviato sia compatibile con la derivazione rafforzata.

In secondo luogo, esiste un lasso temporale da rispettare per l'esercizio della opzione? Sotto il profilo degli adempimenti pare certo ritenere che l'opzione venga espressa tramite comportamen-

to concludente, ma ciò che resta incerto è il perimetro temporale della scelta. Il Legislatore non sembra individuare un lasso temporale minimo di efficacia della opzione per cui sembra legittimo ipotizzare che la Srl micro impresa possa in un esercizio redigere il bilancio in forma ordinaria e in un altro redigerlo in forma semplificata il che comporterebbe che la derivazione rafforzata verrebbe applicata ad anni alterni, generando non poche problematiche sulle conseguenze fiscali.

Il tema "evergreen" delle condizioni per dedurre i compensi amministratori

Come è noto il compenso spettante agli amministratori costituisce una significativa deroga al principio di competenza e di derivazione semplice che presidia la determinazione del reddito d'impresa. L'articolo 95, Tuir, comma 5, è chiaro sul punto imponendo la effettiva erogazione nel periodo d'imposta quale *conditio sine qua non* per la deducibilità del costo. A nulla può valere il riferimento al concetto di derivazione rafforzata per pretendere di dare rilevanza anche fiscale al momento di competenza e quindi dedurre il compenso iscritto a Conto economico, poiché il tema della imputazione temporale (cioè uno dei 3 principi per i quali la derivazione rafforzata si applica) non può essere invocato laddove un componente negativo sia deducibile in base al criterio di cassa. Ma fermo restando l'obbligo di erogare il compenso per ottenere la deducibilità del costo emerge un altro elemento che il citato articolo 95, Tuir non richiama, ma che si dimostra di importanza simile al criterio di cassa, nel senso che in suo difetto la deduzione non è ammessa. Si tratta della necessità di far constare una delibera dell'assemblea che attesti l'ammontare dovuto all'amministratore. La giurisprudenza della Corte di Cassazione su questo tema ha ormai assunto una posizione stabile e reiterata in varie sentenze, ultima delle quali la n. 24471/2022. Con tale pronuncia viene confermato che la semplice approvazione, anche unanime, da parte dei soci del bilancio d'esercizio in cui è presente il costo dovuto all'amministratore non è in sé sufficiente per sostituire la mancata deliberazione, che, più di una volta, è stata richiesta dalla Suprema Corte come condizione non solo necessaria in sé ma anche dovendo dimostrare che la delibera è antecedente all'inizio del periodo d'imposta. Su questo fronte si registra una posizione più elastica nella citata sentenza, nel senso che è ammessa una approvazione tardiva della delibera, anche contestuale a quella di approvazione del bilancio, purché sia dimostrabile l'esistenza di un punto autonomo di discussione e di deliberazione dedicato al tema del compenso agli amministratori: *"2.4.2. Pertanto, il difetto di specifica delibera dell'assemblea in ordine alla determinazione del compenso degli amministratori può essere effettivamente sanato in sede di delibera di approvazione del bilancio, ma solo se detta delibera abbia espressamente approvato la relativa voce, non essendo sufficiente la semplice approvazione del bilancio contenente detta voce"*.

Il passaggio della sentenza è interessante poiché a questo punto sarà sufficiente inserire uno specifico punto nell'ordine del giorno del verbale di approvazione del bilancio di esercizio, approvando quindi in modo esplicito, e a posteriori, il costo imputato alla voce compenso amministratori, che se sarà stato pagato, risulterà perfettamente deducibile.

La deducibilità dell'Imu relativa agli immobili strumentali

L'articolo 3, D.L. 34/2019, ha previsto la deducibilità dell'Imu relativa a fabbricati strumentali, iniziata al 50% nel 2018 e poi con aliquote crescenti fino ad arrivare al 2022, periodo nel quale per effetto dell'articolo 1, commi 772 e 773, L. 160/2019 la deducibilità inizia a essere integrale come affermato nella norma poc'anzi citata:

"772. L'Imu relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni. La medesima imposta è indeducibile ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive.

773. Le disposizioni di cui al comma 772 relative alla deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni dell'Imu, dell'IMI e dell'IMIS hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021".

Occorre però richiamare alcuni passaggi interpretativi e anche le istruzioni alla compilazione del modello Redditi 2023.

Anzitutto il passaggio dichiarativo. L'Imu, che in base al principio di competenza sarà stata imputata al Conto economico 2022 diventa deducibile interamente dal medesimo periodo d'imposta ma va comunque indicata quale variazione in aumento nel rigo RF16 del modello Redditi. Poi nel rigo RF55, con il codice 38 andrà inserita quale variazione diminutiva l'imposta relativi agli immobili strumentali che risulti effettivamente versata. Pertanto, saranno esclusi dalla deduzione (integrale o parziale) i soggetti che hanno omesso il pagamento, e nel caso di pagamento parziale dovrà essere dedotta solo una parte dell'imposta relativa agli immobili strumentali. Potrebbe essere il caso di un soggetto che ha versato solo il primo acconto e poi ha dimenticato di versare il secondo.

Invece, i soggetti che hanno versato regolarmente i 2 acconti indicando un importo uguale quale variazione in aumento e in diminuzione potranno di fatto dedurre l'importo inserito a Conto economico.

La deducibilità dell'Imu dal reddito imponibile presuppone che essa sia stata versata e sia relativa a immobili strumentali: ciò comporta che qualora l'Imu non sia stata legittimamente versata non si porrà il tema della deduzione. Facciamo riferimento anzitutto ai fabbricati merce, cioè quelli contabilizzati tra le rimanenze: per tali immobili nel 2022 è stato istituito nuovamente l'esonero dal versamento dal che discende l'irrilevanza del tema della deducibilità. Discorso diverso per le aree edificabili contabilizzate tra le rimanenze poiché per tali beni non si realizza alcun esonero dal pagamento dell'Imu e non trattandosi di immobili strumentali, non si può invocare alcuna deducibilità della imposta municipale.

Resta ferma la totale indeducibilità ai fini Irap, così come escluse dal meccanismo della deducibilità sono tutte le ipotesi di immobili promiscui.

In definitiva, sono considerati strumentali per l'impresa a norma dell'articolo 43, Tuir, e quindi l'Imu relativi a tali beni diventa deducibile al 100%:

1. i fabbricati strumentali per natura (in pratica quelli classificati da A/10 in poi) a prescindere dalla circostanza che siano o meno locati;
2. i fabbricati strumentali per destinazione e per natura, cioè gli immobili destinati esclusivamente all'utilizzo a titolo di impresa e classificati catastalmente da A/10 in poi;
3. i fabbricati strumentali per sola destinazione, cioè immobili di civile abitazione ma destinati a essere utilizzati esclusivamente nell'esercizio di impresa (ad esempio immobile abitativo utilizzato quale ufficio amministrativo);
4. immobili strumentali *pro tempore*, cioè le ipotesi di cui all'articolo 95, comma 2, Tuir, in base al quale i fabbricati concessi in uso a dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza per esigenze di lavoro. La strumentalità è limitata al periodo di trasferimento e ai 2 successivi.

Il percorso dichiarativo della deducibilità dell'Imu è alquanto articolato: partendo dal presupposto che tale costo sarà presente nel Conto economico e quindi avrà concorso a formare il reddito civilistico, viene prima operata una variazione in aumento con inserimento al rigo RF16 per poi operare una variazione diminutiva (a condizione che l'imposta sia stata pagata) al rigo RF55, codice 38. I 2 passaggi dichiarativi si elidono e permettono la deduzione integrale del costo in forza del suo passaggio a Conto economico.

La cancellazione dei crediti e le conseguenze fiscali

Una tematica che in ogni esercizio si manifesta nella sua attualità è quella della gestione dei crediti in bilancio e della valutazione delle condizioni che il Legislatore fiscale pone per la loro deducibilità. Sul punto è interessante analizzare una pronuncia della Corte di Cassazione, sentenza n. 31611/2022 che lascia alquanto perplessi. Il caso è quello di un credito vantato verso un soggetto che si dà per certo non avrebbe adempiuto alla obbligazione di pagamento. Nelle argomentazioni difensive proposte dal contribuente si pone l'accento sul fatto che ormai era prossima la prescrizione e questo elemento, in concorso con la quasi certezza dell'impossibile incasso, induce il creditore a rinunciare al credito. La difesa del contribuente viene impostata sulla circostanza della sussisten-

za, tra gli elementi che legittimano la deduzione della perdita su crediti, della prescrizione, a dimostrare che il Legislatore, oltre agli elementi certi e precisi che attestano l'insolvenza del debitore, comprende anche altri elementi che permettono di dedurre la perdita.

La Corte di Cassazione, con la sentenza citata, ha buon gioco nel sostenere che l'assimilazione tra la prescrizione del credito e la rinuncia volontaria è quantomeno forzata affermando che:

"Lo stesso (motivo di difesa ndA) è sostanzialmente imperniato sulla considerazione dell'equiparazione della rinuncia volontaria del credito alle ipotesi di prescrizione dello stesso, per inferirne la possibilità di dedurre l'importo. È ovvio però che tale conclusione appare quantomeno semplicistica. In effetti il principio a cui si ispira il regime fiscale della detraibilità degli importi dei crediti inesigibili è ispirato all'oggettività di tale condizione".

Fin qui nulla da eccepire. Vi è però un passaggio del tutto omesso, o comunque non messo giustamente in risalto dalla Suprema Corte, cioè il tema della legittima deduzione della perdita su credito laddove il credito sia stato cancellato in applicazione dei Principi contabili, cioè l'ultimo periodo dell'articolo 101, comma 5, Tuir. La Corte dimostra di conoscere questo inciso che viene più volte citato quale legittima condizione di deducibilità della perdita, ma poi non lo riconosce quale evento esistente nel caso oggetto del giudizio. In modo letterale si riporta un passaggio tratto dalle motivazioni della sentenza che afferma: *"Ne deriva che, pur essendo quello del credito prescritto un'ipotesi di perdita definitiva dello stesso, l'equiparare ai fini fiscali a tale ipotesi quella della rinuncia volontaria significa obliterare tutto il resto della disciplina riportata. Infatti basterebbe a un creditore rinunciare volontariamente ad un credito che teme non verrà adempiuto, per vanificare la condizione, prevista dal legislatore, che il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale, o le altre condizioni previste in caso di debiti di modesta entità, ed infine la possibilità di cancellare i crediti solo in applicazione dei principi contabili"*.

Ma se si verifica il testo del documento Oic 15 in materia di crediti, e più precisamente i passaggi dedicati all'obbligo di cancellazione del credito dall'attivo patrimoniale non si può non notare che la rinuncia al credito costituisce uno dei fatti posti alla base della estinzione del credito. Si riporta di seguito il § 71 e 72 del citato documento: *"La società cancella il credito dal bilancio quando: a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono (parzialmente o totalmente); oppure b) la titolarità dei diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito è trasferita e con essa sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito. I diritti contrattuali si estinguono per pagamento, prescrizione, transazione, rinuncia al credito, rettifiche di fatturazione e ogni altro evento che fa venire meno il diritto ad esigere determinati ammontari di disponibilità liquide, o beni/servizi di valore equivalente, da clienti o da altri soggetti"*.

Da ciò emerge con chiarezza che la rinuncia al credito rientra tra i fatti che estinguono il diritto a incassare i flussi finanziari, e da qui la conseguenza obbligatoria per il redattore del bilancio, cioè la cancellazione del credito. Dalla avvenuta cancellazione si dovrebbe semplicemente prendere atto che si manifestano le condizioni per dedurre la perdita così come attesta il citato articolo 101, comma 5, Tuir. Nulla di tutto ciò emerge nelle considerazioni della Cassazione e tale omissione risulta veramente incomprensibile. Un conto è contestare da parte dell'Agenzia delle entrate un comportamento antieconomico del contribuente che porti a un accertamento induttivo, altro è contestare la deducibilità della perdita senza considerare minimamente la circostanza che la rinuncia volontaria determina la cancellazione obbligatoria del credito da cui, automaticamente, si genera la deducibilità della stessa perdita.

Canoni leasing immobiliari e base imponibile Irap

Infine, un tema che trascende il reddito d'impresa per collocarsi sulla corretta determinazione della base imponibile Irap è quello rappresentato dalla deducibilità totale o parziale del canone *leasing* per investimenti immobiliari. È noto che sotto questo profilo si genera una parziale indeducibilità della componente quota capitale del canone, componente rappresentata dalla parte terreno sottostante il fabbricato oggetto del *leasing*. Tale componente è definita indeducibile ai fini delle imposte

sul reddito così come indeducibile è la quota di ammortamento relativa al terreno sottostante il fabbricato. Come è noto nel caso di calcolo della base Irap in base al criterio della presa diretta dal Conto economico, tutti i costi dell'area B del medesimo, che non siano specificamente definiti indeducibili ai fini Irap, vanno considerati deducibili a prescindere dal trattamento loro riservato ai fini delle imposte sul reddito. Questo principio sancito dall'articolo 5, D.Lgs. 446/1997 è sempre stato accettato con una certa ritrosia da parte dell'Agenzia delle entrate che con circolare n. 36/E/2009, § 1.3., interrogata sul tema della piena deducibilità del canone *leasing* per investimenti immobiliari ritiene che la componente forfettariamente attribuibile al terreno sia indeducibile. Ovviamente il tema degli investimenti immobiliari si pone solo per gli immobili in *leasing* poiché per quelli acquisiti direttamente l'ammortamento non può essere imputato a Conto economico. Discorso diverso per i *leasing* in cui l'intera componente quota capitale figura nella voce B 8 del Conto economico e in quanto tale ritenuta deducibile, diversamente da quanto ritiene l'Agenzia delle entrate. La questione è stata affrontata in prima battuta da una sentenza della Corte di Cassazione del 2021 (n. 7183/2021) e più recentemente ribadita dalla sentenza n. 6492/2023 che sul punto afferma chiaramente: *"La legge n. 244 del 2007 ha, in tal modo, introdotto una netta separazione fra le regole valide per la determinazione dell'Ires e quelle valide al fine della determinazione della base imponibile Irap; l'assenza di un espresso richiamo alle disposizioni di cui al D.L. n. 223 del 2006 impone di ritenere che, laddove la quota di canone del leasing sia stata correttamente appostata in voci rilevanti ai fini Irap, in virtù del principio di derivazione ed in applicazione dei principi contabili, la deduzione debba essere riconosciuta, per l'ammontare stanziato nella relativa voce del conto economico, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto, che è invece indeducibile per espressa previsione normativa"*.

Siamo quindi di fronte a una consolidato e autorevole indirizzo giurisprudenziale che contrariamente a quanto ritiene l'Agenzia delle entrate giudica deducibile l'intera componente quota capitale del canone di *leasing* immobiliare. I tempi sono quindi maturi per una revisione della circolare n. 36/E/2009, anche per dare certezza del corretto comportamento agli operatori in bilico tra la prassi dell'Agenzia delle entrate da una parte e la contraria tesi sostenuta unanimemente in dottrina, e ora anche in giurisprudenza. Un passaggio chiaro in questo senso da parte delle istruzioni al modello Irap sarebbe auspicabile.

Riferimenti normativi

articoli 43, 83, 86, 95 e 101, Tuir

articoli 2425-*bis*, 2435-*bis* e 2435-*ter*, cod. civ.

Acconti imposte e operazioni straordinarie

Nell'ambito delle operazioni straordinarie d'impresa, sia che esse non comportino variazioni del soggetto (o dei soggetti) originariamente investito (o investiti) degli obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte, sia che esse determinino invece la nascita di uno o più nuovi soggetti obbligati, particolare attenzione va posta sulle modalità di determinazione e sulle tempistiche di versamento di eventuali acconti d'imposta.

Considerando la varietà di operazioni societarie straordinarie previste dal nostro Legislatore, e le peculiari caratteristiche di ognuna, il quadro normativo di riferimento è dato *in primis* dalle disposizioni generali che disciplinano i versamenti degli acconti d'imposta e da eventuali specifiche previsioni di legge o di prassi per alcune delle operazioni societarie (ad esempio fusioni e scissioni), introdotte nell'intento, evidentemente, di dirimere possibili situazioni di oggettiva incertezza ed eliminare/ridurre il rischio di un possibile mancato assolvimento dei versamenti in acconto.

In generale è possibile individuare le seguenti operazioni straordinarie che saranno oggetto di approfondimento:

- trasformazione;
- conferimento e cessione d'azienda;
- fusione e scissione;
- liquidazione.

Gli acconti d'imposta, salvo proroghe che possono di anno in anno verificarsi, in linea generale sono da versare con le seguenti tempistiche:

- per soggetti Irpef: primo acconto Irpef/Irap, unitamente ai saldi dell'anno precedente, entro il 30 giugno dell'anno in cui è presentata la dichiarazione; secondo acconto Irpef/Irap entro il 30 novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione;
- per soggetti Ires: primo acconto Ires/Irap, unitamente ai saldi dell'anno precedente, entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo alla chiusura dell'esercizio; secondo acconto Ires/Irap entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio (per i soggetti solari rispettivamente 30 giugno e 30 novembre).

Nelle operazioni straordinarie talvolta può essere scadenzato diversamente il pagamento dei saldi risultanti dalle dichiarazioni dei redditi: è il caso, ad esempio, della trasformazione progressiva, nella quale è previsto che le imposte a saldo risultanti dalla dichiarazione del periodo *ante* trasformazione, da presentarsi entro l'ultimo giorno del nono mese successivo a quello in cui ha avuto effetto l'operazione, debbano essere versate entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Tali disallineamenti incidono anche sulle tempistiche di pagamento degli acconti.

La trasformazione societaria

Addentrando nella trattazione, e partendo dall'operazione di trasformazione societaria, è necessario premettere che in tale fattispecie la determinazione della base imponibile e delle imposte, e pertanto degli acconti dovuti, risente della natura giuridica dei soggetti coinvolti nell'operazione, potendosi di fatto configurare 3 situazioni:

1. una trasformazione societaria omogenea che non fa mutare il regime di imposta applicabile (Irpef o Ires), ad esempio in caso di trasformazione da Sas a Snc o da Srl a Spa;
2. una trasformazione di natura progressiva con passaggio da un soggetto passivo Irpef a un soggetto passivo Ires;
3. una trasformazione di natura regressiva con passaggio da un soggetto passivo Ires a un soggetto passivo Irpef.

Nel primo caso, la società deve provvedere al versamento degli acconti come se non fosse avvenuta alcuna variazione: si assume infatti una perfetta continuità nella natura del soggetto passivo d'imposta e, di fatto, la presenza di un unico periodo fiscale, non essendo necessario alcun frazionamento ai fini dichiarativi, né per quanto riguarda le imposte Irpef e Ires né ai fini dell'Irap.

Nel secondo caso, ovvero quello di una trasformazione progressiva, la questione diventa più complessa mutando la natura giuridica del soggetto anche ai fini della fiscalità diretta.

Supponendo ad esempio un'evoluzione della forma giuridica da Sas a Srl, ai fini dichiarativi è necessario suddividere il periodo d'imposta in cui è avvenuta la trasformazione in 2 sottoperiodi:

1. il primo che va dal 1° gennaio alla data di effetto della trasformazione, con determinazione di un reddito da assoggettare a Irpef;
2. il secondo che va dalla data di effetto della trasformazione fino al termine dell'esercizio, con determinazione di un reddito da assoggettare a Ires.

Si precisa che la data di effetto della trasformazione coincide con la data dell'iscrizione dell'atto di trasformazione presso il Registro Imprese, come previsto dall'articolo 2500, cod. civ..

Per il primo periodo d'imposta chiuso successivamente alla data di effetto della trasformazione (periodo infrannuale), la società non sarà tenuta al versamento degli acconti Ires, in quanto manca il riferimento dell'imposta del periodo fiscale precedente per il calcolo, in applicazione del metodo storico.

È fatta salva ovviamente la possibilità di procedere al versamento degli acconti secondo il metodo previsionale, anche allo scopo di ridurre l'impatto finanziario delle tasse da versare a saldo e in acconto l'anno successivo.

Nel terzo caso invece, con trasformazione da soggetto Ires a soggetto Irpef, gli acconti Ires la cui scadenza è antecedente la data di effetto della trasformazione, dovranno essere versati dalla società di capitali.

Nel caso in cui la trasformazione avvenga prima del 30 giugno, data di pagamento del primo acconto Ires per i soggetti solari, questo risulterebbe non dovuto, ma potrà essere ugualmente versato secondo un criterio previsionale.

Nel periodo *post* trasformazione, caratterizzato dall'assoggettamento a Irpef, come per la trasformazione evolutiva, non si configura il presupposto per il pagamento dell'acconto, mancando nel periodo precedente la qualifica di soggetto d'imposta Irpef.

Le considerazioni in tema di imposte Ires e Irpef non possono essere estese all'Irap in quanto il presupposto impositivo di tale imposta non viene modificato per effetto della trasformazione.

Di fatto è assunta, nell'esercizio di trasformazione, la continuità del soggetto passivo e, pertanto, ai fini della debenza dell'imposta e degli acconti, non si manifesta alcuna interruzione nel periodo fiscale.

In ambito Irap si ritiene che:

- per il periodo *ante* trasformazione, vadano versati generalmente gli acconti in scadenza prima della data di effetto dell'operazione, ma che, in ottica prudenziale, possano versarsi anche gli acconti scadenti in data successiva, previo calcolo con il metodo storico; eventuali crediti derivanti dalla dichiarazione Irap del periodo pre trasformazione potranno poi essere riportati quali crediti del periodo precedente nella dichiarazione del primo periodo *post* trasformazione;
- per il periodo *post* trasformazione, debbano in linea di principio versarsi gli acconti calcolati secondo il metodo storico sulla base dell'Irap relativa al periodo *ante* trasformazione ma talvolta, a causa delle particolari tempistiche previste per il versamento degli acconti, questi risultano non dovuti per espressa disposizione ministeriale.

Per gli acconti Irap relativi al primo periodo *post* trasformazione, in virtù di quanto stabilito dall'articolo 17, comma 1, D.P.R. 435/2001 che recita: "*I versamenti di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche ... nonché quelli relativi all'imposta regionale sulle attività produttive, sono effettuati in due rate ... per la prima rata, nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente...*", potrà infatti verificarsi la situazione in cui le date previste per il versa-

mento siano successive alla data di scadenza per il pagamento del saldo Irap relativo al medesimo periodo *post* trasformazione. La circolare n. 144/1998, § 4.7 ha previsto in questi casi che gli acconti non debbano essere versati.

Esempio 1 – Determinazione degli acconti dovuti in caso di trasformazione progressiva

La società Alfa Snc viene trasformata in Srl con decorrenza dal 1° novembre 2023.

Supponendo che con riferimento al precedente periodo d'imposta 2022 siano maturati i seguenti acconti Irap (calcolo storico):

- primo acconto 5.000 euro;
- secondo acconto 5.000 euro;

i versamenti d'acconto per il periodo 2023 *ante* trasformazione saranno i seguenti (per soggetto solare):

- entro il 30 giugno 2023 primo acconto Irap 5.000 euro.

Il secondo acconto Irap potrà ugualmente essere versato nel periodo pre trasformazione, in ottica previsionale, entro il 30 novembre 2023.

Gli eventuali acconti dovuti per il periodo *post* trasformazione non saranno invece da versare in quanto scadenti successivamente alla data del pagamento del saldo Irap del periodo *post* trasformazione 1° novembre 2023 – 31 dicembre 2023, prevista per il 30 giugno 2024.

Per quanto riguarda l'Ires, non risultano acconti da versare secondo il criterio storico per il periodo *post* trasformazione.

Supponendo invece che la Alfa Snc si trasformi in Srl con effetto a partire dal 1° maggio 2023, il versamento del primo acconto Irap per il periodo *post* trasformazione, in scadenza il 28 febbraio 2024, coincidente con l'ultimo giorno del mese successivo a quello di invio della dichiarazione del periodo *ante* trasformazione (31 gennaio 2024), è dovuto dalla Srl, in quanto in scadenza prima della data prevista per il versamento del saldo del periodo *post* trasformazione (30 giugno 2024).

Esempio 2 – Determinazione degli acconti dovuti in caso di trasformazione regressiva

La società Beta Srl viene trasformata in Snc con decorrenza dal 1° agosto 2023.

Supponendo che con riferimento al precedente periodo d'imposta 2022 siano maturati i seguenti acconti Ires e Irap (calcolo storico):

- primo acconto Ires 20.000 euro;
- primo acconto Irap 5.000 euro;
- secondo acconto Ires 20.000 euro;
- secondo acconto Irap 5.000 euro;

i versamenti d'acconto effettuati nel corso del periodo 2023 pre trasformazione saranno i seguenti (per soggetto solare):

- entro il 30 giugno 2023 primo acconto Ires 20.000 euro e primo acconto Irap 5.000 euro;
- - entro il 30 novembre 2023 potranno essere versati gli acconti Ires e Irap con criterio previsionale.

Per il periodo *post* trasformazione non saranno ovviamente dovuti acconti Ires mentre, se maturato, andrà versato il primo acconto Irap in scadenza il 28 febbraio 2024, prima della data di pagamento del saldo relativo al medesimo periodo *post* trasformazione.

Il conferimento e la cessione d'azienda

Con l'operazione di conferimento d'azienda o di ramo d'azienda può avvenire l'estinzione del soggetto conferente oppure la prosecuzione dell'attività in capo al medesimo, nel caso in cui il trasferimento riguardi solo una parte del complesso aziendale in funzionamento, e un'altra permanga in capo al soggetto conferente.

Le considerazioni in merito al versamento degli acconti d'imposta in caso di trasformazione possono valere in parte anche per il conferimento laddove, ad esempio, il soggetto conferitario sia una società di persone o di capitali neocostituita per effetto del patrimonio conferito; in tal caso, infatti, mancando il riferimento dato dal periodo d'imposta precedente per la determinazione dell'acconto dovuto, non matura obbligo di versamento di acconti secondo il calcolo "storico" in capo alla società.

Per la logica economica sottesa al conferimento d'azienda, che prevede il "passaggio" di un complesso organizzato in normale funzionamento, con la concreta possibilità di generazione di un risultato economico di rilevanza anche fiscale già nel primo esercizio di attività, si potrà in ogni caso valutare l'opportunità di versare gli acconti in un'ottica previsionale.

La logica del conferimento inteso come operazione che non produce effetti sull'unitarietà del periodo d'imposta, che ai fini del calcolo delle imposte non viene pertanto frazionato, trova conforto in quanto citato, seppur in ambito Irap ai fini della verifica dello scomputo dell'acconto figurativo di cui all'articolo 24, D.L. 34/2020, nella risposta a interpello n. 404/E/2021, ove si ribadisce quanto già espresso dalla stessa Agenzia in precedenti documenti di prassi, ovvero che il periodo d'imposta: *nel conferimento... a differenza di quanto accade in altre operazioni straordinarie... non si interrompe e non va frazionato ai fini dichiarativi*".

La stessa risposta in merito all'autonomia delle parti coinvolte stabilisce che: *"non operando alcuna trasposizione soggettiva... sia la società concentrante che la concentrataria permangono nel loro autonomo e distinto riferimento tributario e quindi non si pongono, e neppure possono porsi, questioni di assunzione, da parte di uno dei soggetti, di obblighi tributariamente riferibili all'altro"*. Alla luce di quanto ribadito dall'Amministrazione tributaria si evince che la società conferitaria non potrà in alcun modo scomputare, dall'imposta dovuta, gli acconti Irap versati in precedenza dal soggetto conferente.

Analoghe considerazioni possono essere prese a riferimento per la verifica di eventuali acconti dovuti in operazioni di cessione d'azienda o di rami d'azienda.

Questa operazione, infatti, coinvolge 2 soggetti economici totalmente autonomi, anche dal punto di vista fiscale:

- il cedente, che potrà proseguire l'attività se la cessione riguarda solo un ramo d'azienda;
- l'acquirente, rappresentato da un'impresa già operativa oppure da nuova entità sorta per effetto della cessione.

Per entrambi i soggetti coinvolti nella cessione, dal punto di vista fiscale, si può richiamare il concetto espresso nella risposta a interpello n. 404/E/2021 sopra citata, non potendosi porre, anche in questa operazione, *"questioni di assunzione, da parte di uno dei soggetti, di obblighi tributariamente riferibili all'altro"*.

Esempio 3 – Determinazione acconti dovuti in operazione di conferimento aziendale

La società Ypsilon Srl, preesistente, risulta nell'esercizio 2023 beneficiaria di un ramo d'azienda a seguito di un conferimento da parte di una ditta individuale.

L'atto di conferimento è datato 31 luglio 2023.

La ditta conferente ha maturato acconti d'imposta 2023 Irap per i seguenti importi:

- primo acconto 5.000 euro;
- secondo acconto 5.000 euro.

La conferitaria non si farà carico degli acconti maturati in capo alla conferente per l'anno 2023.

La conferente verserà il primo acconto Irap scadente il 30 giugno 2023 (data anteriore al conferimento) e, se destinata poi a cessare l'attività, non verserà l'acconto di novembre; se rimarrà invece operativa, verserà anche il secondo acconto in scadenza il 30 novembre 2023 e potrà considerare l'opportunità di rideterminare gli acconti secondo il metodo previsionale.

La fusione e la scissione

Per quanto riguarda le operazioni di fusione e scissione societaria, rispondendo alla *ratio* del Legislatore di fornire regole certe per situazioni che potrebbero altrimenti generare "occultamenti" o "riduzioni" di imposte dovute in acconto, è individuabile *in primis* nel D.L. 50/1997 (convertito con L. 122/1997) all'articolo 4, una specifica disposizione in merito all'identificazione del soggetto che deve farsi carico degli obblighi di versamento delle imposte in acconto.

In tal senso la norma richiamata recita: "*Nelle operazioni di fusione e scissione, gli obblighi di versamento, inclusi quelli relativi agli acconti d'imposta ed alle ritenute operate su redditi altrui, dei soggetti che si estinguono per effetto delle operazioni medesime, sono adempiuti dagli stessi soggetti fino alla data di efficacia della fusione o scissione...; successivamente a tale data, i predetti obblighi si intendono a tutti gli effetti trasferiti alla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione*".

Alla luce di quanto esposto risulta pertanto evidente che gli obblighi di versamento degli acconti d'imposta per i soggetti che si estinguono a seguito di una fusione o scissione, debbano essere adempiuti:

- dai medesimi soggetti estinti se riguardano scadenze entro la data di efficacia civilistica della fusione o della scissione;
- dalla società incorporante, beneficiaria o comunque risultante dalla fusione o scissione, per qualsiasi versamento di acconti in scadenza successivamente alla data di efficacia dell'operazione.

Nell'ambito delle operazioni di fusione o scissione con effetti retroattivi, spesso presenti, è intervenuta a suo tempo in ambito Irap, la circolare n. 263/1998, da ritenersi tuttora quale riferimento ai fini della determinazione e del versamento degli acconti anche per le altre imposte dirette.

In particolare, la circolare richiamata stabilisce che:

- i versamenti in acconto i cui termini di pagamento sono scadenti anteriormente alla data di perfezionamento civilistico dell'operazione, anche se il periodo d'imposta è destinato a venire meno per effetto della retrodatazione, sono dovuti dalla società incorporata, fusa o scissa;
- eventuali acconti versati da società fuse, incorporate o scisse, possono essere scomputati dalle imposte dovute dal soggetto d'imposta incorporante, risultante dalla fusione o beneficiario della scissione in sede di versamento del saldo;
- i versamenti in acconto i cui termini di pagamento sono successivi alla data di perfezionamento civilistico dell'operazione, sono a carico della società incorporante, risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione.

Esempio 4 – Determinazione acconti dovuti in operazione di fusione aziendale

La società XYZ Srl viene fusa per incorporazione nella società Abc Srl con atto di fusione iscritto presso il Registro Imprese in data 31 ottobre 2023.

La fusione ha effetto contabile e fiscale retrodatato al 1° gennaio 2023.

La società XYX Srl, che viene a estinguersi per effetto della fusione, aveva maturato l'obbligo di versamento dei seguenti acconti per l'anno 2023:

- primo acconto Ires 10.000 euro;
- primo acconto Irap 2.000 euro;
- secondo acconto Ires 10.000 euro;
- secondo acconto Irap 2.000 euro;

Alla data di effetto della fusione la società incorporante risulta aver già versato:

- entro il 30 giugno 2023 primo acconto Ires di 10.000 e primo acconto Irap 2.000.

La società incorporante provvederà al versamento dei secondi acconti maturati in capo all'incorporata entro il 30 novembre 2023 per 12.000 euro complessivi e in sede di dichiarazione dei redditi per il periodo 2023 (l'unica presentata che, stante la retrodatazione contabile e fiscale al 1° gennaio 2023, include i risultati reddituali di entrambe le entità partecipanti alla fusione) l'incorporante scomputerà dalle imposte dovute anche gli acconti versati dalla società incorporata, poi estinta.

La liquidazione

Specifiche peculiarità assume infine, per il conteggio degli acconti, la procedura liquidatoria.

Prima di addentrarsi sulle tematiche fiscali è doveroso premettere che la fattispecie risulta peculiare per il passaggio dell'impresa da una situazione di normale funzionamento a una situazione di liquidazione volta esclusivamente al realizzo delle attività patrimoniali e al soddisfacimento dei debiti.

A livello fiscale, se la messa in liquidazione avviene nel corso dell'esercizio, per i soggetti solari ciò si riflette:

- nella previsione della ripartizione in 2 periodi di imposta, il primo che va dal 1° gennaio fino alla data di effetto della liquidazione, e il secondo che va da quest'ultima data fino al 31 dicembre;
- nell'obbligo di presentazione di 2 distinte dichiarazioni fiscali.

Focalizzando l'analisi sui soggetti passivi d'imposta Ires, considerando che la fase di liquidazione per le società di persone non è solitamente attuata in quanto facoltativa, come previsto dall'articolo 182, Tuir, la fase liquidatoria, nel caso in cui si protragga oltre l'esercizio di messa in liquidazione, è caratterizzata dalla determinazione di una base imponibile, e pertanto di imposte, in via provvisoria. Solo nel caso in cui la fase liquidatoria si protragga per oltre 5 esercizi, il Legislatore, con intento antielusivo, ha previsto che i redditi calcolati in via provvisoria siano considerati definitivi e pertanto anche le relative imposte versate.

Per quanto concerne il versamento di acconti nel periodo di messa in liquidazione di una società, essi non sono, in genere, previsti.

In merito si richiama il passaggio della datata circolare n. 96/13/3983/1977, tuttora valida, la quale chiarisce che: *"Qualora, poi, nel periodo di competenza sia intervenuta... la messa in liquidazione di una società o ente, ...il curatore e il liquidatore non sono tenuti al versamento dell'acconto, a meno che nell'anno di riferimento non vi sia stato esercizio provvisorio..."*

Posto che la fattispecie dell'esercizio provvisorio è da ricondursi alla casistica della procedura fallimentare, emergerebbe quindi la possibilità di non versare acconti nel periodo di passaggio dall'impresa "going concern" alla fase liquidatoria di realizzo.

Per l'ultimo periodo infrannuale di normale funzionamento *ante* liquidazione, nell'assenza di specifiche indicazioni normative o di prassi, è possibile presumere la seguente linea di comportamento prudenziale in tema di versamento degli acconti:

- versare il primo acconto scadente entro il termine previsto per il versamento del saldo relativo al precedente periodo di imposta, anche nel caso in cui il periodo d'imposta *ante* liquidazione sia inferiore a 6 mesi;
- assumere invece il secondo acconto come dovuto solamente nel caso in cui il periodo d'imposta *ante* liquidazione si estenda oltre il mese di novembre, termine di ordinaria scadenza per tale versamento per i soggetti solari.

Per il primo periodo (annuale o infrannuale) della fase liquidatoria e per i successivi, ma non oltre il quinto, compreso il periodo di inizio della liquidazione, l'Ires è calcolata in via non definitiva, con presentazione di autonome dichiarazioni dei redditi, appunto "provvisorie"; al termine della liquidazione, infatti, è necessario presentare un'unica dichiarazione complessiva dell'intero periodo di liquidazione che determinerà il carico fiscale definitivo e dal quale verranno scomputati i versamenti, già effettuati a titolo di acconto e di saldo.

Per l'Irap giova ricordare il differente inquadramento rispetto all'Ires, dovendosi considerare ogni periodo annuale o infrannuale successivo alla messa in liquidazione, indipendentemente dalla durata effettiva della procedura liquidatoria, come periodo d'imposta definitivo.

Ciò assume rilevanza anche per quanto riguarda il versamento degli acconti che risultano dovuti secondo le regole ordinarie in termini di modalità di calcolo, tempistiche e importi.

Esempio 5 – Determinazione acconti dovuti nella fase liquidatoria

Gamma Srl viene posta in liquidazione nel corso del periodo 2023, in particolare l'efficacia dell'operazione avviene con l'iscrizione presso il Registro Imprese dell'atto di messa in liquidazione del 1° luglio 2023.

La liquidazione viene chiusa con il deposito del bilancio finale di liquidazione in data 30 giugno 2025.

La Gamma Srl ha maturato i seguenti acconti d'imposta per il 2023, determinati con riferimento al precedente periodo d'imposta 2022:

- 15.000 euro primo acconto Ires;
- 15.000 euro secondo acconto Ires;
- 5.000 euro primo acconto Irap;
- 5.000 euro secondo acconto Irap.

Al momento della messa in liquidazione la società ha già provveduto al versamento dei primi acconti in scadenza il 30 giugno 2023: Ires 15.000 e Irap 5.000.

Il secondo acconto Ires/Irap scadente il 30 novembre 2023 non verrà versato, o potrà esserlo in misura ridotta secondo criterio previsionale.

Per il primo periodo *post* liquidazione la società verserà alla scadenza prevista per il saldo delle imposte del periodo pre liquidazione, la prima rata di acconto Ires/Irap.

Per i successivi periodi 2024 e 2025 (parziale) la società in liquidazione determinerà e verserà gli acconti come un'impresa in normale funzionamento.

All'atto del calcolo definitivo dell'Ires sulla base del bilancio finale di liquidazione, si procederà a scomputare l'imposta versata durante tutta la fase liquidatoria.

Riferimenti normativi

articolo 2500, cod. civ.

articolo 17, D.P.R. 435/2001

Benefici premiali Isa con dato puntuale o con dato medio nel biennio

Anche in relazione agli Isa che vengono compilati nel modello Redditi 2023 viene confermata la modalità di applicazione del regime premiale che abbiamo conosciuto negli scorsi anni: i vantaggi per i contribuenti che conseguono risultati almeno pari a 8 possono essere riconosciuti secondo una doppia ipotesi: un livello puntuale da verificare sul 2022 e un livello medio da verificare sul biennio 2021-2022. Di recente è stato infatti pubblicato il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 140005 del 28 aprile 2023 che estende al periodo d'imposta 2022 i benefici premiali che sono previsti dall'articolo 9-bis, commi da 11 a 13, D.L. 50/2017 e già erano stati definiti in relazione ai precedenti periodi d'imposta con analoghi provvedimenti.

La finalità degli Isa

L'articolo 9-bis, D.L. 50/2017 ha introdotto gli Isa in sostituzione degli studi di settore con 2 finalità:

1. individuare un livello di affidabilità al di sotto del quale stabilire una sorta di "pericolosità fiscale" del contribuente, con la conseguenza che i contribuenti che conseguiranno un risultato inferiore o uguale a 6 rischieranno di finire in liste selettive che dovrebbero guidare le future verifiche dell'Amministrazione finanziaria;
2. attribuire i benefici premiali per i soggetti che conseguono determinati risultati dall'applicazione degli indici. Sono, infatti, attribuiti interessati benefici fiscali ai soggetti che conseguono un "voto" complessivo superiore a 8, confermando questa soglia minima già individuata lo scorso anno.

Quest'ultimo è infatti uno degli elementi che caratterizzano gli Isa rispetto ai previgenti studi di settore; infatti, mentre il passato strumento aveva una logica prettamente accertativa, gli Isa offrono un positivo riscontro ai contribuenti che si pongono in linea con le statistiche poste alla base della costruzione del nuovo istituto.

Benefici premiali

Con l'ottenimento di determinati risultati dall'applicazione degli Isa, vengono assegnati dei benefici premiali differenziati in base al "voto" conseguito, benefici elencati al comma 11, articolo 9-bis, D.L. 50/2017; tali benefici sono ricollegati al risultato degli Isa tramite un apposito provvedimento che annualmente individua il risultato che occorre raggiungere per ottenere ciascun vantaggio fiscale.

Compensazione dei crediti

Il primo, più evidente e immediato vantaggio, è l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'Iva e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'Irap; questo vantaggio viene riconosciuto all'ottenimento del risultato di 8 in relazione ai dati elaborati sul periodo d'imposta 2022.

Va ricordato esattamente quale sia il credito che fruisce del vantaggio, posto che tra dirette e Iva vi è lo slittamento di 1 anno:

- mentre ai fini Iva il vantaggio interessa la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva relativa all'anno d'imposta 2023, nonché la compensazione dei crediti Iva infrannuali maturati nei primi 3 trimestri dell'anno di imposta 2024;

- ai fini delle imposte dirette il vantaggio è invece immediato e riguarda la compensazione del credito risultante dalla dichiarazione annuale relativa alle imposte dirette e all'Irap per il periodo d'imposta 2022.

In merito alla cumulabilità dei benefici Iva, il § 2.4 del provvedimento in commento si esprime come segue: *"Le soglie di esonero di cui ai punti 2.1, lettera a) [credito IVA annuale 2023, ndA], e 2.2 [crediti IVA infrannuali 2024, ndA], come previsto dalla lettera a) del comma 11 dell'articolo 9-bis del decreto, sono cumulative, riferendosi alle richieste di compensazione effettuate nel 2024"*.

In relazione alla soglia di 20.000 euro relativa alle imposte dirette, nella circolare n. 17/E/2019 viene richiamata la circolare n. 28/E/2014 dove si afferma che il limite superato il quale scatta l'obbligo di apporre il visto di conformità si riferisce alle singole tipologie di credito emergenti dalla dichiarazione.

In altri termini, se dalla dichiarazione dei redditi emergono 2 diversi crediti d'imposta, ciascuno dei quali di ammontare inferiore al limite, ma complessivamente di importo superiore alla soglia, questi potranno essere utilizzati in compensazione senza apporre il visto di conformità (in altre parole, il limite di 20.000 euro va riferito al singolo codice tributo da utilizzare in compensazione).

Nella richiamata circolare è stato, altresì, chiarito che l'utilizzo in compensazione di un credito per un importo superiore al valore soglia comporta l'obbligo di apposizione del visto su tutta la dichiarazione, anche in presenza di altri crediti – utilizzati o meno – di ammontare inferiore alla soglia; in considerazione dell'ampia previsione normativa – che genericamente richiama i crediti relativi alle imposte sui redditi – l'obbligo di apposizione del visto di conformità si deve ritenere riguardi tutti i crediti d'imposta il cui presupposto sia riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali.

Come detto, i vantaggi relativi agli Isa vengono riconosciuti anche a seguito del raggiungimento di un determinato risultato medio (la cui media è calcolata tra l'anno oggetto di dichiarazione e il precedente): il beneficio riguardante le compensazioni è infatti riconosciuto anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 8,5, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2021 e 2022.

Incremento soglia visto di conformità per le compensazioni	
Risultato periodo d'imposta 2022	8
Risultato medio periodo d'imposta 2021-2022	8,5

Rimborsi iva

Analogamente al precedente beneficio, i contribuenti che realizzano un risultato almeno pari a 8 beneficiano dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità, ovvero, dalla prestazione della garanzia per i rimborsi dell'Iva per un importo non superiore a 50.000 euro annui. Al pari delle compensazioni, anche la soglia sui rimborsi va letta cumulativamente: anche in questo caso, l'utilizzo in tutto o in parte del beneficio dell'esenzione dal visto limita l'eventuale ulteriore utilizzo, infrannuale o annuale, atteso che l'importo complessivo dell'esonero, pari a 50.000 euro, si riferisce alle richieste di rimborso effettuate nel corso dell'anno 2024 (aspetto che è stato confermato dal § 3.4 del provvedimento in commento).

Anche in questo caso è presente la doppia ipotesi, che collega il beneficio oltre che al risultato puntuale 2022, anche al valore medio 2021-2022: tale beneficio è riconosciuto infatti anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 8,5, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti, anche per effetto dell'indicazione di ulteriori componenti positivi, a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2021 e 2022.

Incremento soglia visto di conformità per i rimborsi	
Risultato periodo d'imposta 2022	8
Risultato medio periodo d'imposta 2021-2022	8,5

Esonero disciplina società non operative

I contribuenti che totalizzano un risultato pari a 9 dall'applicazione degli Isa ai dati relativi al periodo d'imposta 2022 ottengono l'esclusione dell'applicazione della disciplina delle società non operative; analogo beneficio è concesso ai contribuenti con un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2021 e 2022.

Esonero disciplina società non operative	
Risultato periodo d'imposta 2022	9
Risultato medio periodo d'imposta 2021-2022	9

Esclusione accertamenti

Ai contribuenti che conseguono un risultato dall'applicazione degli Isa al periodo d'imposta 2022 almeno pari a 8,5 è riconosciuta l'esclusione degli accertamenti basati sulle presunzioni semplici di cui all'articolo 39, comma 1, lettera d), secondo periodo, D.P.R. 600/1973, e all'articolo 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. 633/1972.

Analogo beneficio viene riconosciuto ai contribuenti con un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2021 e 2022.

Esonero accertamenti con presunzioni semplici	
Risultato periodo d'imposta 2022	8,5
Risultato medio periodo d'imposta 2021-2022	9

Decadenza accertamento

I contribuenti che conseguono un risultato dall'applicazione degli Isa al periodo d'imposta 2022 almeno pari a 8,5 viene riconosciuta l'anticipazione di 1 anno dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti dall'articolo 43, comma 1, D.P.R. 600/1973, con riferimento al reddito di impresa e di lavoro autonomo, e dall'articolo 57, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Sul punto l'Agenzia delle entrate porta una precisazione importante: *"La contrazione dei termini per l'attività di accertamento riguarda le sole rettifiche del reddito di impresa e di lavoro autonomo."*

Si tratta di un chiarimento tutto sommato ragionevole, in quanto i punteggi Isa sono legati alle attività d'impresa o lavoro autonomo svolte. Viene però da chiedersi se l'esclusione riguardi tutte le attività d'impresa o lavoro autonomo svolte, ovvero, solo quelle collegate al punteggio positivo. Si pensi al caso di un imprenditore che detenga anche la partecipazione in una società di persone: qualora conseguisse un risultato superiore a 8 per la propria attività d'impresa svolta in forma individuale, la riduzione di 1 anno dei termini di accertamento riguarderebbe anche l'orizzonte temporale a disposizione dell'Agenzia delle entrate per contestare il suo reddito da partecipazione? A rigor di logica, la risposta dovrebbe essere negativa.

Questo beneficio viene riconosciuto solo in maniera puntuale in relazione al risultato conseguito nel periodo d'imposta 2022, mentre è del tutto irrilevante il valore medio del biennio 2021-2022.

Riduzione 1 anno termini di accertamento	
Risultato periodo d'imposta 2022	8

Esclusione redditometro

I contribuenti che conseguono un risultato almeno pari a 9 dall'applicazione degli Isa al periodo d'imposta 2022 ottengono l'esclusione della determinazione sintetica del reddito complessivo di cui all'articolo 38, D.P.R. 600/1973 (redditometro), a condizione che il reddito complessivo accertabile non ecceda di 2/3 il reddito dichiarato.

Per questo beneficio torna la valutazione del dato medio del biennio: il beneficio in commento è infatti riconosciuto anche ai contribuenti che presentano un livello di affidabilità complessivo almeno pari a 9, calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2021 e 2022.

Esonero redditometro	
Risultato periodo d'imposta 2022	9
Risultato medio periodo d'imposta 2021-2022	9

Esclusione garanzia sospensione atti tributari

Ai sensi dell'articolo 47, comma 5, D.Lgs. 546/1992 (così come modificato dall'articolo 2, L. 130/2022) la prestazione della garanzia eventualmente richiesta per ottenere la sospensione di un atto impugnato è esclusa per i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale". Ai fini della disposizione di cui al periodo precedente, i ricorrenti con "bollino di affidabilità fiscale" sono i contribuenti soggetti alla disciplina Isa ai quali sia stato attribuito un punteggio di affidabilità pari ad almeno 9 negli ultimi 3 periodi d'imposta precedenti a quello di proposizione del ricorso per i quali tali punteggi siano disponibili.

Come chiarito nella circolare n. 12/E/2013, a differenza dei benefici individuati dal citato comma 11, tale nuova premialità non necessita di un provvedimento direttoriale che, per ciascun anno, individui le soglie di affidabilità cui correlare l'accesso ai benefici, posto che già la norma che lo ha introdotto, ha individuato tale soglia.

Benefici premiali e cause di esclusione

Uno degli elementi di maggiore interesse è la correlazione tra cause di esclusione dall'applicazione degli Isa (stabilite nell'articolo 9-bis, comma 6, D.L. 50/2017, che ricalcano per larghi tratti quelle già in passato previste per l'applicazione degli studi di settore) e la possibilità (o, per meglio dire, impossibilità) di ottenere i benefici premiali; quando si innesca una causa di esclusione, gli Isa non risultano applicabili (peraltro, non devono essere neppure compilati, salvo le poche ipotesi di esclusione con obbligo di compilazione), quindi non se ne può invocare una applicazione facoltativa al fine di ottenere l'utilizzo dei benefici premiali.

Assume particolare interesse un quesito formulato nella circolare n. 17/E/2019 in relazione alle condizioni richieste per l'accesso ai benefici premiali in capo a quei contribuenti che svolgono 2 attività (una d'impresa e l'altra di lavoro autonomo).

Secondo l'Agenzia delle entrate, quando per una delle 2 attività esercitate non risulta approvato alcun Isa (mentre per l'altra attività risulta approvato e non sussistono cause di esclusione), il contribuente può accedere ai benefici premiali laddove, per l'attività per la quale applica gli Isa, abbia raggiunto un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8.

Al contrario, nella diversa situazione in cui per una delle 2 attività, pur essendo approvato l'Isa, risulta applicabile una causa di esclusione (mentre per l'altra risulta approvato e non sussistono cause di esclusione), al contribuente è precluso l'accesso di predetti benefici a prescindere dal livello di affidabilità raggiunto.

Questo significa che, secondo l'Agenzia delle entrate, la presenza di una causa di esclusione per una delle 2 attività "condiziona" anche l'altra attività, nonostante per quest'ultima sia approvato, nonché effettivamente applicato, l'Isa.

Si tratta di una conclusione che desta qualche perplessità: infatti, pur in presenza di un'attività per la quale il contribuente raggiunge un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 8, non è sempre possibile fruire di alcun beneficio premiale, dovendosi verificare l'altra attività esercitata dal contribuente. Se per quest'ultima:

- non risulta alcun Isa approvato non vi è alcuna conseguenza; mentre
- se sussiste una causa di esclusione quest'ultima influenza anche l'altra attività svolta dal contribuente.

L'ultima situazione analizzata è quella riguardante il contribuente che presenta gli Isa ai soli fini di acquisizione dei dati in quanto è un soggetto escluso con obbligo di compilazione (come, ad esempio, nel caso delle multiattività): innescandosi una causa di esclusione, ne consegue che alcun beneficio premiale può essere fruito dal soggetto.

Il § 5.1 del provvedimento in commento afferma che i contribuenti che conseguono, nel medesimo periodo di imposta, sia reddito di impresa sia reddito di lavoro autonomo, accedono ai benefici premiali se:

- applicano, per entrambe le categorie reddituali, i relativi Isa, laddove previsti;
- il punteggio attribuito a seguito dell'applicazione di ognuno di tali Isa, anche sulla base di più periodi d'imposta, è pari o superiore a quello minimo individuato per l'accesso al beneficio stesso.

L'Agenzia delle entrate si è altresì espressa in merito all'ipotesi di rinuncia facoltativa alla causa di esclusione, al fine di fruire dei benefici premiali. Nella circolare n. 16/E/2020 è stato affermato che l'applicazione degli indici nei confronti di contribuenti che operano in un contesto economico o in condizioni specifiche significativamente diverse da quelle prese a riferimento per la costruzione degli indici stessi, non fornisce garanzie di totale affidabilità dei risultati. Pertanto, la presenza di una causa di esclusione inibisce l'accesso al regime premiale.

Benefici premiali e dichiarazioni integrative

In merito al rapporto tra l'applicazione dei benefici premiali e gli effetti derivanti dalla presentazione di una dichiarazione integrativa consta una criticabile posizione espressa dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 20/E/2019.

L'Agenzia delle entrate ricorda un passaggio dell'articolo 9-bis, comma 1, D.L. 50/2017 secondo il quale ai fini del regime premiale si fa riferimento ai *"dati dichiarati entro i termini ordinariamente previsti"*.

In base al tenore letterale, il riconoscimento dei benefici premiali a seguito dell'attribuzione del punteggio di affidabilità necessario all'ottenimento degli stessi è vincolato all'esito dell'applicazione degli Isa al momento della presentazione della dichiarazione entro i termini ordinari. La conseguenza è che se si ottiene un risultato superiore all'8 tramite la dichiarazione integrativa, questo risultato non sarebbe idoneo a far conseguire i benefici premiali.

In ogni caso, il raggiungimento di un livello di affidabilità idoneo all'ottenimento di benefici premiali deve ritenersi subordinato alla circostanza che i dati dichiarati dal contribuente ai fini dell'applicazione degli Isa siano corretti e completi; laddove il raggiungimento di una premialità sia l'effetto della dichiarazione di dati incompleti o inesatti non può ritenersi legittimo il godimento di un beneficio.

L'Agenzia delle entrate ricorda altresì che l'utilizzo in compensazione di crediti in misura superiore a 5.000 euro, senza che sia stato apposto sulla dichiarazione il prescritto visto di conformità, comporta, nei confronti del contribuente, l'applicazione della sanzione prevista nel caso di omesso versamento (pari al 30% del credito indebitamente utilizzato in compensazione), di cui all'articolo 13, D.Lgs. 471/1997, oltre al recupero dell'ammontare dei crediti utilizzati.

È stato però chiarito che il regime premiale risulta applicabile, al raggiungimento dei risultati previsti, anche nel caso di dichiarazione tardivamente presentata. Con la circolare n. 42/E/2016 è stato

ritenuto che la dichiarazione integrativa presentata entro 90 giorni, sebbene sanzionata come dichiarazione irregolare, è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari. Nella risposta a interpello n. 31/E/2020 l'Agenzia delle entrate afferma che il contribuente ha diritto ai benefici di cui al comma 11, articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017, anche in base alla dichiarazione "*tardiva*" presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine.

Riferimenti normativi

articolo 9-*bis*, D.L. 50/2017

articoli 38, 39 e 43, D.P.R. 600/1973

articoli 54 e 57, D.P.R. 633/1972.

articolo 47, D.Lgs. 546/1992

Il Principio contabile Oic 34 dedicato ai ricavi

Lo scorso 19 aprile il Consiglio di gestione dell'Organismo italiano di contabilità ha definitivamente approvato il Principio contabile Oic 34, dedicato ai ricavi, dopo un lungo processo di consultazione.

Il nuovo Principio contabile ricalca molti dei contenuti già presenti nel Principio contabile Oic 15, dedicato ai crediti, ma fornisce anche alcuni rilevanti chiarimenti, al fine di fornire una risposta ad alcuni problemi applicativi sorti in passato.

Il nuovo principio contabile e le "unità elementari di contabilizzazione"

Più precisamente, una delle novità più importanti introdotte con il Principio contabile Oic 34 riguarda la c.d. "unità elementari di contabilizzazione".

Prima di soffermare l'attenzione sugli aspetti definatori e sull'importanza di questo concetto, si ritiene opportuno proporre subito un esempio per cogliere appieno la portata innovativa. Si pensi al diffusissimo caso della vendita di un bene associata a un servizio di assistenza o manutenzione per un periodo pluriennale.

Se la vendita e il servizio ricadessero entrambi nel medesimo periodo non vi sarebbero problemi di sorta, ma se, come nel caso prospettato, la vendita dovesse essere "collocata" in un'annualità, mentre il servizio dovesse riguardare più esercizi successivi, si coglie subito l'importanza della corretta individuazione del periodo di competenza dei ricavi.

Fino all'emanazione del nuovo Principio contabile, la strada era imposta dal Principio contabile Oic 31, dedicato ai Fondi per rischi e oneri, in forza del quale, a fronte del conseguimento dei ricavi, deve essere contabilizzato un costo di manutenzione da imputare a Conto economico in contropartita all'apposito fondo.

Vi erano però anche imprese che, per gli stessi beni e servizi, stipulavano contratti indicando nel dettaglio il prezzo di ciascuna attività, per poi rilevare separatamente i ricavi riconducendoli al corretto periodo di competenza economica. Sono evidenti gli effetti connessi a una diversa rappresentazione in bilancio pur a fronte di situazione del tutto simili.

Oggi, invece, il nuovo Principio contabile Oic 34 impone, per l'appunto, di analizzare il contratto di vendita e individuare quali sono le "unità elementari da contabilizzare", ovvero quei diritti od obbligazioni che, pur scaturendo da un unico contratto di vendita, devono essere contabilizzati separatamente (come, ad esempio, nel caso prospettato, il bene e il servizio di manutenzione per gli anni successivi).

Per i motivi appena esposti è ovvio che l'identificazione delle unità elementari di contabilizzazione si rende necessaria soltanto nel caso in cui le singole prestazioni indicate nel contratto devono essere effettuate in esercizi diversi: se, invece, dovesse essere prevista, ad esempio, una vendita con connessa attività di manutenzione in sede nello stesso esercizio, non avrebbe alcun senso individuare i singoli esercizi di competenza economica, i quali possono essere ritenuti perfettamente coincidenti. Il Principio contabile Oic 34, tuttavia, precisa quali sono i casi in cui, pur essendo previsti diritti/obbligazioni diversi scaturenti dallo stesso contratto, non è possibile parlare di "unità elementare di contabilizzazione".

Il primo caso riguarda i beni e i servizi che sono assolutamente interdipendenti tra loro: in questi casi non ha senso, infatti, contabilizzarli separatamente.

Si pensi al diffuso caso di un *software* e dei necessari adattamenti richiesti da uno specifico cliente: senza tali adattamenti il cliente non può utilizzare il *software*, ragion per cui non avrebbe senso correlare i ricavi alla fornitura del *software* iniziale, dovendo gli stessi essere necessariamente ricondotti alla fornitura del *software* così come richiesto dal cliente.

Un altro caso riguarda tutte quelle prestazioni di servizi che non sono oggetto dell'attività propria dell'impresa. Si pensi a un'azienda che vende, ad esempio, prodotti da cucina e che intende do-

nare un libro di ricette a tutti coloro che raggiungeranno un determinato numero di punti ottenuti all'acquisto. In questo caso è pur vero che la società cede i prodotti da cucina e, nelle annualità successive, il libro di ricette, ma quest'ultimo non è assolutamente riconducibile all'attività propria dell'impresa, ragion per cui si ritiene più opportuno assimilare i costi sostenuti per il libro di ricette a quelli di pubblicità, mentre non deve essere rettificato il ricavo.

Non è possibile, inoltre, parlare di "unità elementare di contabilizzazione" in tutti i casi in cui l'azienda è chiamata a riconoscere la garanzia legale. Queste forme di garanzia, infatti, essendo espressamente previste dalla legge, non configurano un servizio aggiuntivo ma costituiscono semplicemente un onere per la società; al ricorrere di queste fattispecie, pertanto, non si rende necessario individuare il valore della garanzia offerta a contabilizzare separatamente il ricavo nei 2 anni successivi (o nel diverso periodo di tempo previsto), ma è necessario accantonare al fondo rischi e oneri i costi di sostituzione o di riparazione che si stima dovranno essere sostenuti per rispettare il dettato normativo.

A conclusioni completamente difformi, invece, si può giungere nel caso in cui sia riconosciuta una garanzia aggiuntiva: in questo caso si sta offrendo un servizio aggiuntivo, che configura un'unità elementare di contabilizzazione.

Tutto quanto appena premesso, la logica questione che si pone subito dopo è connessa alla corretta individuazione del prezzo riconducibile alla singola unità elementare di contabilizzazione.

Sul punto, il § 20 dell'Oic 34 espressamente stabilisce quanto segue: "Il prezzo complessivo... è allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto".

Ai fini della quantificazione del prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è necessario fare riferimento al prezzo indicato nel contratto, salvo il caso in cui questo non sia significativamente diverso dal prezzo di listino, pur tenendo conto degli sconti normalmente praticati: tale ultima precisazione è evidentemente volta a escludere "forzature" nell'indicazione dei prezzi nel contratto per spostare i ricavi da un esercizio all'altro.

A ogni buon conto, per meglio comprendere quanto appena esposto, si ipotizzi che, nel gennaio 2024, la società Alfa Srl sottoscriverà un contratto di vendita di un macchinario per i quali sono previsti 2 interventi di manutenzione programmata, il primo dei quali nell'anno successivo (2025) e il secondo dopo 2 anni (2026).

Il prezzo viene individuato in 1.000 euro.

In questo caso, come pare evidente, le unità elementari di contabilizzazione sono 2, ovvero la vendita del macchinario e il servizio di manutenzione programmata.

Sebbene nel contratto non sia individuato il prezzo del macchinario distinto dal prezzo del servizio di manutenzione programmata, dal listino prezzi della società può essere desunto che i singoli interventi di manutenzione sono venduti a un prezzo di 100 euro, mentre il macchinario ha un valore di 800. Alla luce dei dati appena indicati, pertanto, la società dovrà rilevare il ricavo di 800 euro (relativo al macchinario) al momento in cui si trasferiscono sostanzialmente i rischi e i benefici; i ricavi relativi ai servizi di manutenzione programmata, invece, dovranno essere rilevati nell'esercizio in cui i servizi saranno forniti, e, dunque, 100 andranno rilevate nel 2015 e 100 nel 2026.

Di seguito si richiamano le scritture contabili da rilevare in contabilità.

xx gennaio 2024	Dare	Avere
Crediti vs/clienti	1.220	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni		800
Risconti passivi		200
Iva a debito		220

Schede operative

31 dicembre 2025	Dare	Avere
Risconti passivi	100	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni		100

31 dicembre 2026	Dare	Avere
Risconti passivi	100	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni		100

Cosa fare, invece, se il prezzo di riferimento manca? A tal fine il nuovo Principio contabile individua 3 criteri alternativi, fermo restando il fatto che, pur alla luce delle indicazioni che si andranno ora a richiamare, non può ignorarsi come sia decisamente opportuno, per le imprese, indicare già nel contratto i prezzi delle singole unità, così da poter riportare la suddetta distinzione anche in fattura ed evitare qualsiasi sorta di contestazione fiscale.

Il primo metodo indicato è quello della *"valutazione dei prezzi di mercato"*. In questo caso si rende necessario fare riferimento ai prezzi praticati nel mercato in cui l'impresa opera, essendo possibile anche fare riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti (fermo restando il dovuto aggiustamento per tenere conto dei costi e dei margini della società).

Il secondo metodo è denominato *"costi attesi più margine"* e parte del calcolo dei costi sostenuti per adempiere a quel contratto, al quale devono essere aggiunti i margini ritenuti adeguati per quel determinato bene o servizi.

L'ultimo metodo, quello residuale, prevede l'individuazione del prezzo di vendita del bene/servizio quale mera differenza tra il prezzo complessivo del contratto e i prezzi degli altri beni/servizi inclusi nel contratto.

Nel caso in cui non risulti possibile individuare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione con nessuno dei metodi appena indicati, allora il Principio contabile suggerisce il ricorso al costo sostenuto.

Come pare evidente, le nuove regole potrebbero comportare un aggravio, dal punto di vista degli oneri amministrativo-contabili, per le imprese di minori dimensioni. Nel Principio contabile in esame, però, non vengono previste specifiche cause di esclusione per le realtà più piccole ma viene fatto rinvio al generale principio di rilevanza.

Quando la distinta rilevazione delle unità elementari di contabilizzazione, pertanto, produce effetti irrilevanti, tutte le imprese (e non solo quelle più piccole) possono evitare di individuare le unità elementari di contabilizzazione, rilevando tutto il ricavo al momento della vendita. In questo caso, però, dovrà essere iscritto in contabilità un fondo per rischi e oneri, ove andare ad accogliere i costi che la società ritiene di dover sostenere in futuro.

Tale specifica previsione, pur non essendo *"dedicata"*, come detto, alle realtà più piccole, è stata comunque ritenuta appropriata per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o per le micro-imprese, considerato che, in linea generale, considerata la loro operatività, i contratti stipulati non dovrebbero essere molto complessi.

Al fine di meglio comprendere le semplificazioni previste e i connessi effetti, si propone di seguito un esempio, riprendendo i dati prima richiamati, ovvero il caso della vendita del macchinario con servizio di manutenzione programmata per i successivi 2 anni. Il prezzo di vendita da listino del singolo intervento di manutenzione è di 100 (da moltiplicare ovviamente per 2), mentre il valore del macchinario è di 800.

Ritenendo che la separazione delle singole unità elementari produrrebbe effetti irrilevanti, la società decide di beneficiare della specifica facoltà concessa dal Principio contabile in esame e rileva integralmente il ricavo, ammontante a 1.000 euro, nell'esercizio 2024.

Dovendo però comunque tener conto dell'impegno assunto contrattualmente dei 2 interventi di manutenzione programmata, la stessa società dovrà accantonare un fondo rischi e oneri per l'importo pari al costo che dovrà sostenere per ciascun intervento.

Si badi bene: in questo caso ad assumere rilievo non è il prezzo di vendita del servizio di manutenzione programmata, ma il costo che la società ritiene di dover sostenere. Si assuma che detto costo sia pari a 80.

xx gennaio 2024	Dare	Avere
Crediti vs/clienti	1.220	
Ricavi delle vendite e delle prestazioni		1.000
Iva a debito		220

31 dicembre 2024	Dare	Avere
Accantonamento al fondo per rischi e oneri	160	
Fondo per rischi e oneri		160

Pur dovendo tenere in debito conto le importanti semplificazioni introdotte in ossequio al principio della rilevanza, non può essere ignorato che l'articolo 2423, comma 4, cod. civ. prevede che *"Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione"*.

Pertanto, in tutti i casi in cui si ritenga di non dover effettuare la separazione delle unità elementari di contabilizzazione poiché la stessa produce soltanto effetti irrilevanti sull'ammontare complessivo dei ricavi, si rende comunque necessario illustrare in Nota integrativa i criteri con i quali è stata data attuazione a questa disposizione.

Quanto appena esposto, ovviamente, non trova però applicazione nel caso delle micro-imprese, per le quali non è previsto l'obbligo di redazione della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultano le informazioni previste dal comma 1 dell'articolo 2427, n. 9 e 16, cod. civ..

Le fasi di rilevazione di un ricavo

Ferma restando la relevantissima novità introdotta, non può essere ignorato che la stessa, in realtà, si inserisce in un più ampio processo, disciplinato sempre dal nuovo Principio contabile Oic 34, che prevede specifiche fasi per la rilevazione del ricavo.

Le fasi, nel dettaglio, sono 4.

La prima riguarda la determinazione del prezzo complessivo del contratto, ovvero del prezzo complessivo contrattualmente previsto per i beni o servizi che saranno forniti al cliente, tenendo conto di tutti i *"corrispettivi variabili"*.

Alla luce di questa prima, sintetica, definizione, ben si comprende quanto possa essere importante correttamente definire i c.d. *"corrispettivi variabili previsti dal contratto"*.

I corrispettivi variabili sono tutti quegli elementi che devono essere considerati per poter correttamente determinare il prezzo complessivo del contratto: si tratta, come spiega lo stesso Principio contabile, degli incentivi, dei premi di risultato, degli sconti (diversi da quelli incondizionati indicati in fattura), degli abbuoni, dei resi e delle penalità.

Nel rispetto del generale principio della prudenza, nel Principio contabile viene prevista un'importante distinzione:

- da un lato, i corrispettivi aggiuntivi (come, ad esempio, gli incentivi e i premi di risultato) devono essere inclusi nel prezzo del contratto di vendita soltanto nel momento in cui diventano ragionevolmente certi,
- al contrario, gli sconti, gli abbuoni, le penalità e i resi devono essere contabilizzati in riduzione dei ricavi secondo la migliore stima, tenendo conto dell'esperienza storica e delle elaborazioni statistiche.

La seconda fase di rilevazione dei ricavi concerne l'identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione, per la quale si è ampiamente detto, mentre la terza riguarda la conseguen-

te valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione, per la quale si rinvia parimenti al precedente paragrafo.

L'ultima fase riguarda la rilevazione dei ricavi e merita di essere approfondita, essendo state anche in quest'ambito fornite interessanti precisazioni.

La rilevazione dei ricavi. Le vendite dei beni e le prestazioni di servizi

L'individuazione dell'esercizio di competenza ai fini della corretta rilevazione dei ricavi richiede una distinta trattazione, a seconda che si voglia far riferimento alla cessione di beni o alla prestazione di servizi.

Nel caso della cessione dei beni, i chiarimenti offerti dal Principio contabile in esame non si discostano da quanto in passato già chiarito dal Principio contabile Oic 15 sui crediti. I ricavi della vendita dei beni possono essere rilevati quando sono soddisfatte entrambe le seguenti condizioni:

- è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici. Per l'individuazione di questo momento non sono individuate regole *standard* precise, essendo necessario far riferimento a una serie di fattori qualitativi, come ad esempio le previsioni delle singole clausole contrattuali, come anche ai fattori quantitativi, ovvero quanto può essere determinato secondo l'esperienza storica. In generale, però, il Principio contabile in esame prevede che il trasferimento dei benefici si realizza quando la società trasferisce alla controparte non solo la capacità di decidere l'uso del bene, ma anche di ottenerne i benefici, intesi quali possibili flussi di cassa ottenibili direttamente o indirettamente dal bene (si pensi, banalmente, ai benefici conseguenti alla possibilità di utilizzare quel bene per produrne altri da rivedere, oppure quelli connessi alla rivendita diretta del bene stesso);
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

Per le prestazioni di servizi, invece, sono previste regole diverse e molto rilevanti sono i chiarimenti offerti dal Principio contabile Oic 34.

In passato, infatti, non era chiaro se i ricavi derivanti dalla prestazione di servizi dovessero essere contabilizzati tutti nell'esercizio in cui la prestazione era completata, oppure se gli stessi potessero essere rilevati in proporzione al lavoro effettivamente svolto. Orbene, il Principio contabile in esame interviene sul punto chiarendo che i ricavi derivanti dalle prestazioni di servizi devono essere rilevati in base allo stato di avanzamento se il diritto al corrispettivo matura in proporzione alla prestazione eseguita e l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente. Da questo punto di vista, quindi, vengono recepite le indicazioni già fornite dal Principio contabile Oic 23 con riferimento ai lavori in corso su ordinazione.

Fermo restando quanto appena esposto, tuttavia, alcune importanti precisazioni sono offerte dal Principio contabile con riferimento ai ricavi derivanti dalla cessione delle licenze. Viene a tal proposito ricordato che, in generale, i ricavi derivanti dalla cessione di licenze devono essere rilevati nel Conto economico proporzionalmente lungo la durata del contratto.

Tuttavia, nel caso in cui il cliente ottiene tutti i benefici derivanti dalla licenza sin da subito, senza necessità di alcuna ulteriore attività da parte del soggetto che concede la licenza, allora nel Conto economico il ricavo può essere rilevato integralmente nel momento della consegna della licenza. D'altra parte, come prima indicato, non risulta possibile differire il ricavo nel tempo se la prestazione di servizi è stata completata.

Si pensi agli opposti esempi, richiamati nello stesso Principio contabile, della licenza concessa da una società televisiva per la messa in visione dei film e la licenza per i *software*.

Nel primo caso l'acquirente potrà utilizzare la licenza senza che siano necessarie ulteriori attività da parte del venditore, ragion per cui il servizio fornito dallo stesso può ritenersi ultimato già alla data in cui viene concessa la licenza.

A diverse conclusioni, come detto, bisogna invece giungere nel caso in cui sia fornita una licenza per l'uso di un *software* da parte di una società che li produce. In questo caso, generalmente, sono previsti aggiornamenti periodici del *software*, ragion per cui si può dire che l'attività del fornitore non cessa con la concessione della licenza, ma dura per tutto il periodo in cui la licenza stessa è

fornita. Per questo motivo i ricavi derivanti dalla prestazione del servizio devono essere rilevati proporzionalmente lungo tutta la durata del contratto.

Fermo restando tutto quanto appena esposto, e distinti i casi in cui i ricavi devono essere contabilizzati al momento dell'ultimazione del servizio da quelli in cui rileva lo stato di avanzamento dei lavori, legittimi dubbi potrebbero sussistere con riferimento ai metodi da utilizzare per determinare il suddetto stato di avanzamento dei lavori.

A tal proposito il Principio contabile richiama i seguenti metodi:

- il metodo della proporzione tra le ore di lavoro svolte alla data di bilancio e quelle complessivamente stimate;
- il metodo della proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati;
- il metodo della proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio e quelli complessivamente previsti nel contratto.

Nei casi in cui nessun metodo consenta la rilevazione del ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, allora il ricavo deve essere iscritto quando la prestazione è completata.

Decorrenza e ambito di applicazione

Il nuovo Principio contabile Oic 34 troverà applicazione nei bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2024 (o da data successiva) ai fini della corretta contabilizzazione di tutte le transazioni che comportano la rilevazione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi, e, dunque indipendentemente dalla loro classificazione nel Conto economico (ovvero nelle voci A1 e A5 del Conto economico).

Sono esclusi dall'applicazione del Principio contabile in esame, tuttavia, i ricavi derivanti da cessioni di azienda, fitti attivi, ristorni e dalle transazioni che non hanno finalità di compravendita.

Non trova inoltre applicazione il Principio contabile in esame, ma il Principio contabile Oic 23 ai fini della corretta contabilizzazione dei ricavi derivanti dai lavori in corso su ordinazione.

Riferimenti normativi

Oic 34

articoli 2423 e 2427, cod. civ.

Le principali novità della circolare n. 14/E/2023

Anche quest'anno l'Agenzia delle entrate ha pubblicato l'annuale circolare esplicativa relativa agli oneri deducibili e detraibili da indicare nella dichiarazione dei redditi.

Ormai da alcuni anni la circolare è stata divisa in più documenti di prassi e quest'anno perfino in 3 circolari:

- le circolari n. 14/E/2023 e n. 15/E/2023 contenenti la raccolta dei principali documenti di prassi relativi alle spese che danno diritto a deduzioni dal reddito, detrazioni d'imposta, crediti d'imposta e altri elementi rilevanti per la compilazione della dichiarazione dei Redditi PF e per l'apposizione del visto di conformità per l'anno d'imposta 2022 pubblicate in data 19 giugno 2023;

- la circolare n. 17/E/2023 dedicata esclusivamente alle detrazioni aventi origine dal mondo delle spese edilizie pubblicata il 28 giugno 2023.

Scopo del presente elaborato è quello di analizzare le principali novità della circolare n. 14/E/2023 mentre il commento alle altre circolari sarà oggetto di separato articolo. La tecnica redazionale usata dall'Agenzia delle entrate è stata quella di elencare tutti gli oneri detraibili e deducibili seguendo l'ordine dei quadri delle dichiarazioni ripercorrendo tutta la prassi relativa alla voce in commento, specificando poi i controlli da effettuare per il corretto rilascio del visto di conformità. Al termine di ogni onere sono elencati i documenti che devono essere visionati mentre alla fine della circolare c'è l'autocertificazione che deve essere rilasciata dal cliente per attestare le condizioni soggettive quando richieste dalla norma.

Seguendo la stessa tecnica redazionale si andranno ad analizzare le modifiche più rilevanti tra le circolari appena pubblicate rispetto a quelle relative all'anno precedente.

Rilascio visto di conformità

La novità più rilevante della circolare n. 14/E/2023 è quella relativa al rilascio del visto di conformità in materia del c.d. *superbonus* e sulla conservazione dei documenti utilizzato per la redazione della dichiarazione dei redditi.

La circolare n. 14/E/2023 prevede che, in caso di utilizzo della detrazione relativa al c.d. *superbonus* nella dichiarazione dei redditi, il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta, mentre in caso di presentazione direttamente o a mezzo sostituto d'imposta il contribuente non è tenuto a richiedere il visto di conformità.

La circolare continua la sua disamina prevedendo che, se il contribuente richiede il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per gli interventi della detrazione relativa al c.d. *superbonus*, lo stesso non ha l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto sull'intera dichiarazione e può avvalersi, per la trasmissione telematica della dichiarazione, di un soggetto a tal fine abilitato – ai sensi dell'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998 – diverso da quello che ha rilasciato il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta per il c.d. *superbonus*.

Sarà cura del contribuente conservare la documentazione riguardante il predetto visto, da esibire in caso di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Un altro intervento meritevole di menzione è il riferimento, all'articolo 6, D.L. 73/2022 che ha modificato l'articolo 5, commi 1 e 3, D.Lgs. 175/2014 che deroga al generale obbligo di conservazione in capo ai CAF e ai professionisti abilitati della documentazione relativa agli oneri deducibili e detraibili.

L'intervento della circolare riprende la risposta data dalla Divisione servizi -direzione centrale servizi fiscali -settore assistenza - ufficio assistenza agli intermediari fiscali alla consulta nazionale dei CAF in riferimento alla nota n. 133 del 14 dicembre 2022.

La risposta si articola individuando 2 fattispecie, come segue.

1. Dichiarazione precompilata senza modifiche

In tale caso il contribuente non è tenuto a esibire al CAF o al professionista la documentazione relativa agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata, forniti dai soggetti terzi all'Agenzia delle entrate, e il CAF o il professionista abilitato è esonerato dalla conservazione della documentazione degli oneri comunicati dai soggetti terzi.

Tuttavia, il CAF o il professionista acquisisce dal contribuente una dichiarazione con la quale quest'ultimo attesta di avvalersi della facoltà di presentare la dichiarazione precompilata senza modifiche ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 175/2014.

L'esonero dall'esibizione per il contribuente e dalla conservazione per il CAF o il professionista abilitato riguarda esclusivamente la documentazione che attesta il sostenimento della spesa detraibile o deducibile comunicata dai soggetti terzi all'Agenzia delle entrate, l'ammontare della spesa sostenuta e la relativa modalità di pagamento. Resta fermo che il contribuente è tenuto a esibire (e il CAF o il professionista a conservare) la documentazione attestante la sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni.

2. Dichiarazione precompilata con modifiche

In tal caso il CAF o il professionista abilitato è tenuto alla conservazione di tutta la documentazione prevista nell'ambito del visto di conformità, compresa quella relativa agli oneri comunicati dai soggetti terzi, anche se non modificati, salvo quanto di seguito specificato in relazione alle sole spese sanitarie. L'esclusione o l'eccezione riguarda solo le spese sanitarie, e il CAF o il professionista verifica, prendendo visione della documentazione esibita dal contribuente, la corrispondenza delle spese con gli importi aggregati in base alle tipologie di spesa utilizzati per la predisposizione della dichiarazione precompilata.

In luogo della documentazione (scontrini, ricevute, fatture, etc.), il contribuente può esibire il prospetto dettagliato delle spese sanitarie riportate nella dichiarazione precompilata, disponibili nel Sts, unitamente a una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà effettuata ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000 con cui attesta che tale prospetto corrisponde a quello scaricato dal Sts.

Un passaggio meritevole di riflessione è la parte finale della risposta data dall'Agenzia delle entrate che così recita e un po' lascia perplessi: *"In caso di modifica delle spese sanitarie, infatti, l'elenco dettagliato delle spese risulta necessario al fine di consentire al CAF o al professionista di dimostrare la correttezza del proprio operato presentazione della dichiarazione precompilata con modifiche"*.

Non si capisce bene l'intento di questa frase in quanto o si accetta il dato delle spese sanitarie inserito nella dichiarazione precompilata esonerando il CAF o il professionista da qualsivoglia altro onere, o si afferma che anche in questo caso si è in presenza di una semplificazione "apparente". Ci si sarebbe aspettati un'interpretazione più pro-professionista da parte dell'Agenzia delle entrate e, invece, il professionista deve sempre dimostrare la sua attività di soggetto controllore anche quando l'Agenzia delle entrate non dà luogo al controllo formale in caso di conferma del dato.

Oneri e spese per i quali spetta una detrazione dall'imposta lorda (quadro E)

Dopo aver trattato le fasi preliminari della redazione della dichiarazione, la circolare inizia a esaminare i quadri che raccolgono i dati degli oneri detraibili e deducibili.

La circolare n. 14/E/2023, *in primis* richiama la normativa relativa al trattamento integrativo di cui all'articolo 1, D.Lgs. 3/2020 che prevede che dal 1° luglio 2020 sia riconosciuta una somma che non concorre alla formazione del reddito complessivo, denominata "trattamento integrativo", ai titolari di reddito di lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati.

Dal 1° gennaio 2022 il predetto trattamento è riconosciuto nella misura di 1.200 euro ai lavoratori la cui imposta, determinata tenendo conto solo dei redditi da lavoro dipendente e di alcuni assimilati, sia di ammontare superiore alle detrazioni per lavoro dipendente e il cui reddito complessivo sia non superiore a 15.000 euro.

Se le condizioni precedenti sono rispettate, ma il reddito di riferimento ai fini delle agevolazioni fiscali è compreso tra 15.001 e 28.000 euro, occorre verificare che la somma di alcune detrazioni sia maggiore dell'imposta lorda. Qualora questa condizione sia verificata, il trattamento integrativo è comunque riconosciuto per un ammontare non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle menzionate detrazioni e l'imposta lorda.

Le detrazioni di cui occorre tenere conto sono le seguenti:

- a) detrazioni per carichi di famiglia;
- b) detrazioni per lavoro dipendente e assimilati;
- c) detrazioni per interessi passivi su prestiti o mutui agrari contratti fino al 31 dicembre 2021;
- d) detrazioni per interessi passivi su mutui contratti fino al 31 dicembre 2021 per l'acquisto o la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale;
- e) detrazioni per spese sanitarie superiori a 15.493,71 euro, per l'acquisto di veicoli per persone con disabilità e per l'acquisto di cani guida, sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data;
- f) detrazioni per spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data;
- g) tutte le detrazioni previste da altre disposizioni normative relative a spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 e rateizzate alla medesima data. Si tratta, in particolare, delle rate residue derivanti dalle detrazioni spettanti per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2021 per:
 - a) interventi ammessi al c.d. *sismabonus*;
 - b) interventi ammessi al c.d. *bonus verde*;
 - c) interventi finalizzati al recupero o al restauro delle facciate degli edifici esistenti – c.d. *bonus facciate*;
 - d) interventi di acquisto e posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati a energia elettrica;
 - e) spese per l'arredo degli immobili ristrutturati – c.d. *bonus mobili*;
 - f) spese per l'arredo degli immobili per le giovani coppie;
 - g) spese per l'acquisto di abitazione di classe energetica A o B;
 - h) spese per interventi finalizzati al risparmio energetico – c.d. *eco bonus*;
 - i) c.d. *superbonus*;
 - j) spese per il riscatto di periodi non coperti da contribuzione (c.d. *pace contributiva*).

La circolare n. 14/E/2023 poi si ripete o richiama l'attenzione alla spettanza o meno del contributo integrativo ogniquale volta va ad analizzare gli oneri sopra elencati.

Spese per l'acquisto di veicoli per persone con disabilità (rigo E4)

In caso di acquisto di veicoli per persone con disabilità è previsto che la detrazione spetta anche per l'acconto versato in un anno d'imposta precedente rispetto a quello in cui è acquistato il veicolo. L'Agenzia delle entrate quindi precisa che la detrazione è riconosciuta, in relazione al predetto ammontare, solo se l'acquisto è effettuato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta in cui è stato effettuato il versamento dell'acconto.

Infine, la circolare n. 14/E/2023 pone l'attenzione che se il contribuente ha un reddito complessivo compreso fra 15.001 e 28.000 euro, la rata di detrazione relativa a spese sostenute entro il 31 dicembre 2021 rileva ai fini del trattamento integrativo.

Spese per acquisto cane guida (rigo E5)

Nella circolare n. 14/E/2023, rispetto a quella dello scorso anno, è specificato che la detrazione spetta anche per l'acconto versato in un anno d'imposta precedente rispetto a quello in cui è acquistato il cane guida. In tal caso la detrazione è riconosciuta, in relazione al predetto ammontare, solo se l'acquisto è effettuato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta in cui è stato effettuato il versamento dell'acconto.

Anche per tale fattispecie si fa presente che la detrazione spettante per le spese sostenute per l'acquisto di cani guida rileva ai fini del trattamento integrativo.

Interessi passivi per mutui

In tale onere detraibile non si evidenziano novità particolari, se non il coordinamento con il trattamento integrativo.

L'Agenzia delle entrate, infatti, precisa che, al fine di determinare il trattamento integrativo per coloro che hanno conseguito un reddito di riferimento compreso fra 15.001 e 28.000 euro, a decorrere dall'anno d'imposta 2022, si è reso necessario, sulla base dell'anno di stipula del contratto, distinguere gli interessi passivi per mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale, per la costruzione e/o ristrutturazione dell'abitazione principale e gli interessi per prestiti o mutui agrari. In particolare, occorre distinguere gli interessi passivi pagati nell'anno 2022 riferiti a contratti di mutuo stipulati entro il 31 dicembre 2021 e quelli stipulati a partire dal 1° gennaio 2022.

Ai fini della corretta indicazione dell'importo degli interessi passivi qualora sia stato stipulato un contratto di accollo/subentro/rinegoziazione/surroga occorre far riferimento alla data di stipula del contratto di accollo/subentro/rinegoziazione/surroga del mutuo. In tale circostanza, per data di stipula del contratto di mutuo è da intendersi la data di stipula del contratto di accollo/subentro/rinegoziazione/surroga del mutuo.

Interessi per mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale (rigo E7)

La novità di tale onere è prettamente di tipo compilativo e quindi viene precisato che con riferimento al periodo d'imposta 2022, gli interessi passivi, gli oneri accessori e le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione per mutui ipotecari contratti per l'acquisto di immobili adibiti ad abitazione principale, pagati nell'anno 2022, devono essere indicati in colonna 1 del rigo E7 qualora siano riferibili a contratti di mutuo stipulati entro il 31 dicembre 2021, mentre devono essere indicate in colonna 2 del rigo E7 se riferibili a contratti di mutuo stipulati a partire dal 1° gennaio 2022.

Interessi relativi a mutui ipotecari per la costruzione dell'abitazione principale (rigo E8/E10, codice 10 e 46)

In tale categoria di onere detraibili l'aggiornamento in circolare n. 14/E/2023 è anche in questo caso di tipo compilativo, infatti viene specificato di indicare con il codice "10" gli interessi passivi, ivi inclusi gli oneri accessori e le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione per mutui ipotecari contratti a partire dal 1998 e fino al 31 dicembre 2021 per la costruzione e la ristrutturazione edilizia di unità immobiliari da adibire ad abitazione principale.

Se il reddito di riferimento per le agevolazioni fiscali è compreso tra 15.001 e 28.000 euro, questo dato verrà utilizzato per verificare se spetta il trattamento integrativo.

Erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle Società e Associazioni sportive dilettantistiche (rigo E8/E10, codice 21)

La circolare n. 14/E/2023 si occupa di determinare lo *status* giuridico di Asd alla luce degli intervenuti provvedimenti normativi prevedendo che ai fini dell'individuazione dei soggetti "riconosciuti a fini sportivi", fino al 30 agosto 2022 occorre fare riferimento al riconoscimento effettuato da parte del Coni. A decorrere dal 31 agosto 2022 occorre, invece, fare riferimento all'iscrizione nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche gestito dal Dipartimento per lo sport della presidenza del CdM.

Spese relative ai beni soggetti a regime vincolistico (rigo E8/E10, codice 25)

L'aggiornamento di prassi effettuato dalla circolare n. 14/E/2023 si occupa di precisare il momento di spettanza della detrazione e a tale fine è stato precisato che, nel caso in cui la dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà venga presentata nell'anno 2023, entro il termine di presentazione per la dichiarazione dei redditi per l'anno di imposta 2022, è possibile detrarre nella medesima dichiarazione sia le spese sostenute nell'anno 2022 sia quelle sostenute negli anni precedenti.

Contributi versati per il riscatto del corso di laurea o del corso ITS Academy dei familiari a carico (rigo E8/E10, codice 32)

Con l'approvazione della L. 99/2022, rubricata "Istituzione del Sistema terziario di istruzione tecnologica superiore", anche ai percorsi formativi delle fondazioni ITS Academy, di cui all'articolo 5, L. 99/2022, si applicano le disposizioni del D.Lgs. 184/1997, con riferimento al riscatto degli anni di studio ai fini pensionistici.

Pertanto, agli iscritti ai percorsi formativi degli ITS Academy, dall'anno d'imposta 2022, è riconosciuta, nel rispetto delle disposizioni di cui al D.Lgs. 184/1997, la facoltà di riscattare, ai fini pensionistici, il relativo periodo di frequenza, nonché la possibilità di detrarre i contributi versati – nella misura del 19% – da parte dei soggetti di cui l'interessato risulti fiscalmente a carico (cfr. articolo 3, provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 novembre 2022, prot. n. 414366).

Spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale (rigo E8/E10, codice 40)

La circolare n. 14/E/2023, per tale onere detraibile, si occupa di coordinare la detrazione con il c.d. *bonus* trasporti, infatti prevede che, per i soggetti che hanno fruito nel corso dell'anno 2022 del c.d. *bonus* trasporti, la spesa detraibile è pari alla parte di prezzo effettivamente versata dal contribuente. Pertanto, se il costo dell'abbonamento al trasporto pubblico è di 300 euro e il contribuente ha fruito del c.d. *bonus* trasporti per l'importo di 60 euro, la spesa su cui calcolare la detrazione è pari a 240 euro.

Con D.M. 29 marzo 2023 è stata prevista la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate dei dati riguardanti le spese e dei rimborsi erogati per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale e interregionale, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata.

Il c.d. *bonus* trasporti è un contributo che può essere richiesto per sé stessi o per un beneficiario minorenne a carico. La misura consiste in un contributo massimo di 60 euro per acquistare abbonamenti per i servizi di trasporto pubblico e ferroviario nazionale. La misura è stata introdotta dall'articolo 35, D.L. 50/2022, convertito con modificazioni dalla L. 91/2022, c.d. Decreto Aiuti 2022. L'articolo 2, comma 3, D.I. 5/2022 specifica che il buono non costituisce reddito imponibile del beneficiario e non rileva ai fini del computo del valore dell'indicatore della situazione economica equivalente. Resta detraibile la spesa ulteriore, rispetto all'ammontare del buono, che sia stata sostenuta dal beneficiario per l'acquisto dell'abbonamento.

Erogazioni liberali in denaro o natura a favore delle Onlus, delle associazioni di promozione sociale e degli altri ETS iscritti nel Runts (rigo E8/E10, codice 71)

L'obiettivo dell'aggiornamento interpretativo è il coordinamento del CTS con il Tuir.

Nel caso di specie il *focus* operativo è il comma 3, dell'articolo 83, CTS prevede che tali disposizioni si applichino a condizione che le liberalità ricevute siano utilizzate ai sensi dell'articolo 8, comma 1, CTS.

La circolare n. 14/E/2023 ricorda che la spettanza delle suddette detrazioni e deduzioni è subordinata, tra l'altro, all'iscrizione degli enti del Terzo settore (ETS), a favore dei quali è effettuata l'erogazione liberale, nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

Atteso che tale Registro è operativo a decorrere dal 23 novembre 2021, si osserva, in particolare, quanto segue:

- per le Aps già iscritte nei vecchi registri che transitano nel Runts permanendovi, le erogazioni liberali da esse ricevute sono detraibili, senza soluzione di continuità (sia nel periodo di iscrizione nel proprio Registro, sia in quello di iscrizione nel Runts);
- per le Aps già iscritte nei vecchi Registri che, per qualunque motivo, a seguito del processo di "trasmigrazione", sono estromesse dal Runts, le erogazioni liberali da esse ricevute dopo l'estromissione non sono detraibili;
- per gli enti diversi dalle Odv e dalle Aps già iscritte nei vecchi registri, le erogazioni liberali da essi ricevute sono detraibili solo a decorrere dalla loro iscrizione nel Runts.

Oltre che per le erogazioni liberali effettuate nei confronti degli enti sopra indicati, l'agevolazione in esame si applica anche, in via transitoria, ai sensi dell'articolo 104, comma 1, CTS, alle erogazioni liberali in favore delle Onlus di cui all'articolo 10, D.Lgs. 460/1997, iscritte nell'apposita anagrafe.

Erogazioni liberali a favore delle Odv (rigo E8/E10, codice 76)

Anche in questa fattispecie, la circolare n. 14/E/2023 ripercorre quanto scritto al punto precedente salvo poi spiegare la spettanza delle detrazioni per le Odv che sono o meno transitate nel Runts.

Atteso che tale Registro è operativo a decorrere dal 23 novembre 2021, si osserva, in particolare, quanto segue:

- per le Odv già iscritte nei vecchi registri che transitano nel Runts permanendovi, le erogazioni liberali da esse ricevute sono detraibili, senza soluzione di continuità (sia nel periodo di iscrizione nel proprio Registro, sia in quello di iscrizione nel Runts);
- per le Odv già iscritte nei vecchi Registri che, per qualunque motivo, a seguito del processo di "trasmigrazione", sono estromesse dal Runts, le erogazioni liberali da esse ricevute dopo l'estromissione non sono detraibili;
- per gli enti diversi dalle Odv e dalle Aps già iscritte nei vecchi registri, le erogazioni liberali da essi ricevute sono detraibili solo a decorrere dalla loro iscrizione nel RUNTS.

Riferimenti normativi

circolare n. 14/E/2023

circolare n. 15/E/2023

circolare n. 17/E/2023

articolo 3, D.P.R. 322/1998

Le novità della circolare n. 15/E/2023

La circolare n. 15/E/2023 rappresenta il seguito della circolare n. 14/E/2023 e costituisce una trattazione sistematica delle disposizioni normative e delle indicazioni di prassi riguardanti le deduzioni, le erogazioni liberali, le altre detrazioni e i crediti d'imposta contenuti nel quadro E - "Oneri e spese" - sezione II, sezione III C, sezione V e sezione VI, nel quadro F - "Acconti, ritenute, eccedenze ed altri" e nel quadro G - "Crediti d'imposta" del modello di dichiarazione dei redditi 730/2023, anche sotto il profilo degli obblighi di produzione documentale da parte del contribuente al Centro di assistenza fiscale (Caf) o al professionista abilitato e di conservazione da parte di questi ultimi per la successiva produzione all'Amministrazione finanziaria. La circolare n. 17/E/2023 invece termina il trittico della trattazione sistematica degli oneri detraibili e deducibili occupandosi delle più nobili detrazioni in campo edilizio. Anche nella presente trattazione ci occuperemo di evidenziare le novità della presente circolare rispetto a quella dell'anno scorso ovvero della circolare n. 24/E/2020.

Oneri e spese per i quali spetta una deduzione dal reddito complessivo (quadro E, sezione II)

Dopo aver ripetuto in parte l'introduzione della circolare n. 14/E/2023 vengono ripetuti i principi generali propri di tutti gli oneri.

L'Agenzia delle entrate ha precisato nella parte di enunciazione dei principi che il contribuente ha diritto alla deduzione delle spese se il documento di spesa è intestato al contribuente, che espone nella dichiarazione tale onere, a eccezione delle spese sostenute nell'interesse delle persone fiscalmente a carico, per le quali il documento di spesa può essere intestato anche al predetto familiare, ovviamente salvo che non sia espressamente non permesso.

Sempre in questa parte generale viene ribadito quali documenti devono essere conservati in caso di presentazione precompilata secondo le varie casistiche¹.

Contributi previdenziali e assistenziali (rigo E21)

Visti i gravi eventi ambientali verificatisi nel nostro Paese, l'Agenzia delle entrate ha precisato che i contributi sospesi in conseguenza di calamità pubbliche, e quindi non versati, sono comunque deducibili nei periodi d'imposta in cui opera la sospensione a patto che tale deducibilità sia ordinariamente prevista da disposizioni di legge (circolare n. 28/E/2006, § 41). Qualora i contributi non siano stati dedotti negli anni della sospensione, possono essere dedotti nell'anno del versamento. Al contrario, invece, è stato chiarito che non sono deducibili.

- le somme versate all'Inps per ottenere l'abolizione del divieto di cumulo tra pensione di anzianità e di attività di lavoro;
 - le somme versate relative alla regolarizzazione dei periodi pregressi in cui era vigente il divieto di cumulo tra redditi di lavoro autonomo o dipendente e pensioni di anzianità,
- in quanto le somme versate non sono destinate a generare una prestazione futura (circolare n. 24/E/2004, risposta 7).

Contributi ed erogazioni a favore di istituzioni religiose (rigo E24)

Sono deducibili dal reddito complessivo le erogazioni liberali in denaro effettuate anche a favore dell'associazione "Chiesa d'Inghilterra" e degli enti da essa controllati e delle comunità locali, per i fini di culto, istruzione, assistenza e beneficenza. Si evidenzia che le modalità di deduzione saranno determinate con decreto del Mef.

¹ Si veda C. Barbisan, "Le principali novità della circolare n. 14/E/2023" in La circolare tributaria n. 30/2023.

Contributi e premi per forme pensionistiche complementari e individuali (righe E27/E30)

Per quanto riguarda la deduzione dei contributi e premi per forme pensionistiche è stato aggiunto che sono, altresì, deducibili i contributi versati ai sottoconti italiani di prodotti pensionistici individuali paneuropei (Pepp) di cui al Regolamento UE 2019/1238, alle condizioni e nei limiti previsti dalle disposizioni nazionali di attuazione del medesimo regolamento di cui al D.Lgs. 114/2022. La deduzione spetta anche per i contributi versati a forme pensionistiche complementari istituite presso gli Stati membri dell'Unione Europea ovvero in quelli aderenti allo Spazio economico europeo con i quali l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri un effettivo scambio di informazioni.

Erogazioni liberali in denaro o in natura in favore delle Onlus, delle organizzazioni di volontariato, delle Aps e degli altri Ets iscritti nel Runts (riga E36)

Anche in questa circolare così come nella circolare n. 14/E/2023 dopo aver richiamato l'articolo 83, Codice del Terzo settore sono elencate le caratteristiche che deve possedere l'ente destinatario dell'erogazione al fine di consentire la deduzione della spesa e che sono le stesse indicate nella circolare predetta.

Detrazione per alloggi locati con contratti in regime convenzionale (riga E71, codice 2)

La circolare ha ribadito che i soggetti titolari di contratti di locazione di unità immobiliari adibite ad abitazione principale, stipulati o rinnovati a norma dell'articolo 2, comma 3, e dell'articolo 4, commi 2 e 3, L. 431/1998 (c.d. contratti convenzionali), spetta una detrazione stabilita in misura forfetaria, rapportata al numero dei giorni nei quali l'unità immobiliare è stata adibita ad abitazione principale, pari a:

- 495,80 euro se il reddito complessivo (comprensivo del reddito assoggettato al regime della cedolare secca) non supera 15.493,71 euro;
- 247,90 euro se il reddito complessivo (comprensivo del reddito assoggettato al regime della cedolare secca) supera 15.493,71 euro, ma non 30.987,41 euro.

Viene poi recepito l'articolo 7, D.L. 73/2022 prevedendo che l'attestazione, ivi prevista, può essere fatta valere per tutti i contratti di locazione, stipulati successivamente al suo rilascio, aventi il medesimo contenuto del contratto per cui è stata rilasciata, fino a che non intervengano eventuali variazioni delle caratteristiche dell'immobile o dell'accordo territoriale del comune a cui essa si riferisce.

In altri termini, qualora non sia intervenuto un nuovo accordo territoriale, oppure non siano variate le caratteristiche dell'immobile locato (superficie, posto auto, balconi, terrazze, ascensore, etc.), la stipula di un nuovo contratto non richiede il rilascio di una nuova attestazione atteso che non sono considerate rilevanti le variazioni del conduttore o del canone di locazione, purché rimanga entro il limite stabilito dall'accordo territoriale indicato nell'attestazione stessa.

Detrazione per canoni di locazione spettante ai giovani per l'abitazione destinata a propria residenza (riga E71, codice 4)

Ai giovani di età compresa tra i 20 e 31 anni non compiuti, che hanno stipulato un contratto di locazione ai sensi della L. 431/1998, per l'unità immobiliare, o per una porzione di essa, da destinare a propria residenza, spetta una detrazione per i primi 4 anni dalla stipula del contratto.

La detrazione spetta nella misura del 20% del canone di locazione fino a un massimo di 2.000 euro e non può essere inferiore a 991,60 euro. Tali importi devono essere rapportati al numero dei giorni nei quali l'immobile è stato adibito a residenza del locatario.

L'Agenzia delle entrate ritiene che la detrazione in esame (peraltro già presente nell'ordinamento e da ultimo modificata dalla Legge di Bilancio 2022) trovi applicazione anche con riferimento ai contratti in essere alla data del 31 dicembre 2021 e relativi sia all'intero immobile sia a una porzione di esso, limitatamente alle annualità residue.

Per ulteriori chiarimenti c'è un espresso rinvio alla circolare n. 9/E/2022, § 5.

Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa (rigo G1)

Si ricorda che i termini per effettuare gli adempimenti previsti ai fini del mantenimento del beneficio prima casa e ai fini del riconoscimento del credito d'imposta prima casa sono stati ulteriormente sospesi, dal 1° aprile 2022 e fino al 30 ottobre 2023, a opera dell'articolo 3, comma 10-*quinqüies*, D.L. 198/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. 14/2023.

Credito d'imposta per il reintegro delle anticipazioni sui fondi pensione (rigo G3)

Il credito d'imposta ora spetta anche ai titolari di Pepp che è l'acronimo di *pan-european personal pension product* tradotto in italiano significa prodotto pensionistico individuale europeo ed è un piano di previdenza individuale che ha come caratteristica fondamentale la piena portabilità tra tutti i Paesi europei.

Anche per questo fondo pensione è possibile, in particolari casi (ad esempio, spese sanitarie a seguito di gravissime situazioni o acquisto prima casa), che i soggetti aderenti possano richiedere un'anticipazione delle somme relative alla posizione individuale maturata. Su tali somme è applicata una ritenuta a titolo d'imposta.

Ai contribuenti che reintegrano le somme precedentemente richieste al fondo di previdenza complementare di appartenenza o al sottoconto Pepp a titolo di anticipazione per determinate esigenze, spetta un credito d'imposta pari all'imposta versata al momento della fruizione dell'anticipazione, proporzionalmente riferibile all'importo reintegrato. Il contribuente può quindi reintegrare tali anticipazioni in qualsiasi momento, anche parzialmente, allo scopo di ricostituire la propria posizione contributiva.

Il credito d'imposta spetta sulle somme che eccedono il limite di 5.164,57 euro, entro il quale sono deducibili i contributi versati al fondo e al sottoconto Pepp e solo per il reintegro delle anticipazioni erogate, rispettivamente, dal 1° gennaio 2007 (circolare n. 70/E/2007, § 4.3,) e dal 23 agosto 2022, relative ai montanti maturati a decorrere dalle predette date. Il contribuente deve rendere una dichiarazione al fondo o al sottoconto Pepp nella quale deve indicare quali somme siano da considerare come reintegro. Tale comunicazione deve essere resa entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è effettuato il reintegro.

Credito d'imposta prima casa *under 36* (rigo G8 – sezione VI)

L'agenzia delle entrate nel merito ricorda che l'articolo 64, commi da 6 a 10, D.L. 73/2021 ha introdotto nuove agevolazioni volte a incentivare l'acquisto della "prima casa" di abitazione da parte delle persone più giovani (*under 36*) e che tale agevolazione è stata prorogata dapprima al 31 dicembre 2022 e successivamente con l'articolo 1, comma 74, Legge di Bilancio 2023 ha prorogato ulteriormente l'agevolazione di un altro anno.

Si ricorda che la decorrenza del termine dei 18 mesi entro cui il contribuente deve trasferire la residenza nel Comune in cui è ubicata l'abitazione è stata sospesa dal 23 febbraio 2020 al 31 marzo 2022 ai sensi dell'articolo 3, comma 5-*septies*, D.L. 228/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 15/2022, e ulteriormente sospesa nel periodo compreso tra il 1° aprile 2022 e il 30 ottobre 2023 ai sensi dell'articolo 3, comma 10-*quinqüies*, D.L. 198/2022.

Per quanto concerne invece i requisiti oggettivi dell'immobile è stato chiarito che l'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui il trasferimento riguardi un immobile in corso di costruzione che presenti, seppure in fieri, le caratteristiche dell'abitazione "non di lusso". Al riguardo, si rendono applicabili le considerazioni già fornite nella circolare n. 38/E/2005, nella quale è stato precisato che, qualora l'acquisto soggetto all'imposta di registro riguardi un immobile non ultimato, si può beneficiare dell'agevolazione purché in presenza di tutti i requisiti normativamente previsti.

Credito d'imposta per le erogazioni liberali a sostegno della cultura (*Art bonus*) (rigo G9)

Il credito d'imposta spettante per le erogazioni liberali effettuate per la tutela del patrimonio culturale, lo sviluppo della cultura e il rilancio del turismo spetta a condizione che non sussistano forme di controprestazione o riconoscimenti di natura economica incompatibili con la natura di liberalità e

che non siano finalizzate a un generico sostegno dell'attività del soggetto beneficiario. Sulla base di tale principio, l'Agenzia delle entrate ha precisato che non sono ammissibili all'agevolazione in esame i contributi deliberati annualmente dall'assemblea dei fondatori e versati dagli stessi al fondo di gestione, al fine di sostenere l'attività concertistica e corale dell'ente.

Credito d'imposta per le spese sostenute per fruire di attività fisica adattata (rigo G15, codice 12)

Il comma 737 dell'articolo 1, L. 234/2021, ha istituito un credito d'imposta a favore delle persone fisiche che, dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, sostengono spese documentate per lo svolgimento dell'attività fisica adattata di cui all'articolo 2, comma 1, lettera e), D.Lgs. 36/2021.

Per attività fisica adattata (Afa) si intendono i programmi di esercizi fisici, la cui tipologia e la cui intensità sono definite mediante l'integrazione professionale e organizzativa tra medici di medicina generale (Mmg), pediatri di libera scelta (Pls) e medici specialisti, e calibrate in ragione delle condizioni funzionali delle persone cui sono destinati, che hanno patologie croniche clinicamente controllate e stabilizzate o disabilità fisiche e che li eseguono in gruppo sotto la supervisione di un professionista dotato di specifiche competenze, in luoghi e in strutture di natura non sanitaria, come le "palestre della salute", al fine di migliorare il livello di attività fisica, il benessere e la qualità della vita e favorire la socializzazione.

Il successivo Decreto del Mef del 5 maggio 2022 ha disciplinato l'accesso al credito d'imposta.

Credito d'imposta per erogazioni liberali in favore delle fondazioni ITS Academy (rigo G15, codici 14 e 15)

L'articolo 4, comma 6, L. 99/2022, rubricata "Istituzione del Sistema terziario di istruzione tecnologica superiore", introduce, a decorrere dall'anno di imposta 2022, un credito di imposta per le erogazioni liberali in denaro effettuate in favore delle fondazioni ITS Academy – incluse le donazioni, i lasciti, i legati e gli altri atti di liberalità disposti da enti o da persone fisiche con espressa destinazione all'incremento del patrimonio delle medesime fondazioni – nella misura del 30% delle erogazioni effettuate (codice 14).

Qualora l'erogazione sia effettuata in favore di fondazioni ITS Academy operanti nelle Province in cui il tasso di disoccupazione è superiore a quello medio nazionale, il credito d'imposta è pari al 60% delle erogazioni effettuate (codice 15).

Le modalità di fruizione del predetto credito sono state disciplinate dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate n. 414366 del 10 novembre 2022.

Riferimenti normativi

circolare n. 14/E/2023

circolare n. 15/E/2023

circolare n. 17/E/2023

Scadenze del mese di agosto - settembre

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 1° agosto 2023 al 30 settembre 2023, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/11.

martedì 22 agosto

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazione dei corrispettivi

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Ritenute condomini

I condomini sostituiti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di luglio utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6007. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Saldo Iva

Scade oggi il versamento della sesta rata del debito iva annuale come risultante dalla Dichiarazione Iva 2023 per coloro che hanno scelto il pagamento rateale.

Imposte dell'esercizio

I contribuenti titolari di partita Iva, tenuti ad effettuare i versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi annuali delle persone fisiche, delle società di persone e degli enti ad esse equiparati e dell'Irap (Modelli 730/2022, Redditi Persone Fisiche 2022 e Redditi SP-Società di persone ed equiparate 2022 e dichiarazione IRAP 2022), che hanno scelto il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento entro il 30 giugno 2022, devono versare la 3° rata, con applicazione degli interessi nella misura dello 0,51%.

I soggetti Ires, tenuti ad effettuare i versamenti risultanti dalla dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC 2022 e modello ENC 2022), con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che

approvano il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, che hanno scelto il pagamento rateale ed hanno effettuato il primo versamento entro il 30 giugno 2022, devono effettuare il versamento della 3° rata, con applicazione degli interessi nella misura dello 0,51%.

Esterometro

I soggetti passivi Iva residenti o stabiliti nel territorio dello Stato devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (Esterometro), relativi al 2° trimestre 2022, salvo quelle per le quali è stata emessa una bolletta doganale e quelle per le quali siano state emesse o ricevute fatture elettroniche.

Ritenute

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

ACCISE

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di luglio, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

venerdì 25 agosto

Intrastat

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

giovedì 31 agosto

Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di luglio.

Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 01.08.2023.

Intra 12

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di giugno.

Imposte sui redditi

I contribuenti persone fisiche non titolari di partita Iva, tenuti ad effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi annuali delle persone fisiche (Modelli 730/2022, Redditi PF 2022), che hanno scelto il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento entro il 30 giugno 2022, devono versare la 3° rata delle imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali, a titolo di saldo per l'anno 2021 e di primo acconto per l'anno 2022, con applicazione degli interessi nella misura dello 0,66%.

venerdì 15 settembre

Fatturazione differita

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

Registrazione dei corrispettivi

Entro oggi le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

Registrazione corrispettivi Associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato

Le Associazioni sportive dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro e associazioni pro loco che hanno effettuato l'opzione per il regime fiscale agevolato di cui all'art. 1 della L. n. 398/1991, devono provvedere all'annotazione, anche con unica registrazione, dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente.

lunedì 18 settembre

Ritenute condomini

I condomini sostituiti d'imposta devono versare entro oggi le ritenute del 4% operate sui corrispettivi erogati nel mese precedente, per prestazioni relative a contratti di appalto di opere o servizi effettuate nell'esercizio di impresa.

Iva periodica

I contribuenti Iva mensili devono versare entro oggi l'imposta dovuta rispettivamente per il mese di luglio utilizzando il modello F24 con modalità telematiche e codice tributo 6007. I soggetti che hanno affidato a terzi la tenuta della contabilità versano oggi l'imposta relativa al secondo mese precedente.

Saldo Iva

Scade oggi il versamento della settima rata del debito iva annuale come risultante dalla Dichiarazione Iva 2023 per coloro che hanno scelto il pagamento rateale.

Imposte dell'esercizio

I contribuenti titolari di partita Iva, tenuti ad effettuare i versamenti delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi annuali delle persone fisiche, delle società di persone e degli enti ad esse equiparati e dell'Irap (Modelli 730/2022, REDDITI Persone Fisiche 2022 e REDDITI SP-Società di persone ed equiparate 2022 e dichiarazione IRAP 2022), che hanno scelto il pagamento rateale e hanno effettuato il primo versamento entro il 30 giugno 2022, devono versare la 4° rata, con applicazione degli interessi nella misura dello 0,51%.

I soggetti IRES, tenuti ad effettuare i versamenti risultanti dalla dichiarazione dei redditi (modello REDDITI SC 2022 e modello ENC 2022), con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che approvano il bilancio entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio, che hanno scelto il pagamento rateale ed hanno effettuato il primo versamento entro il 30 giugno 2022, devono effettuare il versamento della 4° rata, con applicazione degli interessi nella misura dello 0,51%.

Ritenute

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

mercoledì 20 settembre

ACCISE

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

Dichiarazione periodica Conai

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di agosto, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

lunedì 25 settembre

Intrastat

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti (soli fini statistici) e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente.



TeamSystem Studio Cloud

Esperienza digitale
per Commercialisti
e Consulenti del lavoro

La soluzione per innovare
e far crescere il business del Professionista.
Una piattaforma collaborativa, sicura, mobile e in cloud.

Per info: www.teamsystem.com/teamsystem-studio-cloud

TEAMSYSTEM REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

Reg. Trib. Pesaro n° 426/96

S.E. o O.

Riproduzione vietata