



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- Il credito d'imposta locazioni per l'anno 2021
- Il divieto di compensazione non si applica al credito d'imposta beni strumentali
- La procedura di liquidazione delle società di persone – i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
- Prospetto aiuti di stato in dichiarazione
- Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di giugno – prima parte

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agencia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	10
Il credito d'imposta locazioni per l'anno 2021	10
Il divieto di compensazione non si applica al credito d'imposta beni strumentali.....	12
L'Approfondimento – 1	14
La procedura di liquidazione delle società di persone – i recenti chiarimenti dell'Agencia delle Entrate	14
L'Approfondimento – 2	21
Prospetto aiuti di stato in dichiarazione	21
L'Approfondimento – 3	39
Gli interPELLI dell'Agencia delle Entrate del mese di giugno – prima parte	39

*Burzacchi Francesco
Cannatà Giuseppe
Capodicasa
Francesco
Costa Francesco*

Comitato scientifico:

*Costa Gianfranco
De Stefani Alberto
Marcolla Alessandro
Moro Nicola
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele
Ziantoni Daniele
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel
.IT

Associazione Ser.Con.Tel. - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail: info@sercontel.it

Flash di stampa



<p>Scadenze superbonus 110%</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 29.06.2021</p>	<p>Per beneficiare dell'ecobonus, sismabonus e colonnine di ricarica, ci sarà tempo fino al 30.06.2022 mentre per il fotovoltaico e i sistemi di accumulo, ci sarà tempo fino al 31.12.2021.</p>
<p>Proroga versamenti soggetti Isa</p>	<p>ITALIA OGGI 01.07.2021</p>	<p>È stato pubblicato in GU il DPCM n. 154 con il quale è stata stabilita la proroga della scadenza dei versamenti derivanti dal modello Redditi 2021, con slittamento dal 30.06.2021 al 20.07.2021, per i soggetti ISA e forfetari.</p>
<p>Asseverazione tardiva e sisma bonus</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 30.06.2021</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che il superbonus è precluso se l'asseverazione non è presentata nei termini, previsti dall'art. 3 D.M. 58/2017. In questo caso è possibile beneficiare del sisma bonus ordinario con detrazione del 50% in 5 anni ed è utilizzabile sia per le abitazioni, sia per unità produttive.</p>
<p>Nuove misure del governo</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 01.07.2021</p>	<p>Il Decreto Legge emanato prevede le seguenti misure:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Le imprese delle industrie tessili, abbigliamento e pelletteria hanno altre 17 settimane di cassa integrazione gratuita da fruire nel periodo 01.07-31.10; • le imprese del settore manifatturiero che hanno esaurito (o stanno esaurendo) gli ammortizzatori sociali emergenziali possono beneficiare di altre 13 settimane di cassa integrazione gratuita fino al 31.12.2021; • è stato istituito un fondo per consentire il rimborso dei biglietti "preveduti ma non volati" quando Alitalia cesserà l'attività; • il cashback è stato sospeso per il 2021 e i premi saranno erogati entro il 30.11.2021;

- la sospensione dell'attività della riscossione fino al 31.08.2021;
- i Comuni dovranno definire i piani economico-finanziari e le tariffe della Tari 2021 entro il 31.07.2021;
- gli aumenti delle tariffe del settore elettrico saranno contenuti tramite un nuovo fondo da un miliardo;
- la Nuova Sabatini beneficia di un nuovo stanziamento di 600 milioni di euro.

Differimento dei versamenti con criticità per pagamento con maggiorazione 0,40%	IL SOLE 24 ORE 02.07.2021	Come noto, con il Comunicato Mef 28.06.2021 e il successivo D.P.C.M. 30.06.2021, sono state prorogati i versamenti per le imposte al 20.07.2021. Tuttavia, rispetto allo scorso anno, non è stata riportata la facoltà di effettuare i versamenti dal 21.07 al 20.08.2021, con la maggiorazione dello 0,4% e per questo serve attendere una nota ufficiale.
Criticità per scadenza 02.08.2021	IL SOLE 24 ORE 02.07.2021	Il 02.08.2021 occorre versare, per evitare la perdita del beneficio, le rate 2020 della rottamazione-ter e del saldo, le quali sono strettamente collegate all'azzeramento dei ruoli di importo non superiore a 5.000 euro, previsto dall'art. 4 del D.L. 41/2021, in quanto occorre sottrarre le partite eliminate dal decreto Sostegni. Tuttavia ad oggi il condono del decreto Sostegni risulta "sospeso".
E-commerce in dogana	IL SOLE 24 ORE 02.07.2021	Con la circolare n. 26/D/2021, l'Agenzia delle Dogane, ha fornito le prime indicazioni operative relativamente alle novità introdotte all'e-commerce.
Possibile proroga dei versamenti al 30.09.2021	IL SOLE 24 ORE 03.07.2021 ITALIA OGGI 03.07.2021	È possibile che un emendamento al Decreto Sostegni-bis preveda il rinvio al 30.09.2021 del versamento delle imposte dirette e dell'Irap, inizialmente in scadenza il 30.06.2021 e già prorogate al 20.07.2021, per le partite Iva soggette agli Isa, compresi i forfettari.
Nuova istanza per i contributi a fondo perduto	ITALIA OGGI 03.07.2021	È possibile richiedere il contributo a fondo perduto alternativo a partire dal 5.07.2021 da «Fatture e corrispettivi» sul sito delle

Entrate e dal 7.07.2021 per chi utilizza Entratel o Fisconline, fino al 02.09.2021.

Possibile condono
per le liti in
Cassazione

IL SOLE 24 ORE
03.07.2021

La Commissione interministeriale, al fine di ridurre l'arretrato della Sezione Tributaria della Cassazione, sta pensando ad una riforma del processo tributario per condono per le liti fino a 100.000 euro.

L'Agenzia interpreta



Iva del ristoro comunale al gestore rifiuti	INTERPELLO N. 402 DEL 10/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che costituiscono corrispettivo da assoggettare a Iva, le sovvenzioni erogate da un Ente locale a ristoro dai minori introiti del gestore dei rifiuti in regime Tarip.
Conversione in crediti d'imposta delle attività per imposte anticipate	RISOLUZIONE N. 44 DEL 28/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito alcuni aspetti in merito alla disciplina agevolativa in materia di conversione in crediti di imposta delle attività per imposte anticipate relative a perdite fiscali ed eccedenze ACE.
Detrazioni fiscali	CIRCOLARE N. 7/E/2021 DEL 25/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha pubblicato una raccolta dei principali documenti di prassi riferibili alle spese che possono essere oggetto di deduzioni e detrazioni, oltre ai crediti d'imposta nell'ambito delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche, per l'anno 2020.
Acconto Irap post trasformazione	INTERPELLO N. 434 DEL 23/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel caso di trasformazione progressiva da società di persone a società di capitali nel 2020, occorre versare il 1° acconto Irap 2020 solo con riguardo al periodo post trasformazione.
Cessioni gratuite beni non commercializzabili	CONSULENZA GIURIDICA N. 8 DEL 22/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la consulenza giuridica, ha precisato che il trattamento di favore ai fini Iva previsto per le cessioni gratuite verso determinati enti, è utilizzabile anche per quelli non più commercializzati per ragioni di mercato.
Sostituto d'imposta con stabile organizzazione	INTERPELLO N. 449 DEL 25/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, non permette di agire come sostituto d'imposta in assenza di una stabile organizzazione o base fissa in Italia, all'organizzazione estera non residente che ha ingaggiato in Italia dei traduttori con contratto di prestazione occasionale.

Proroga memorizzazione fatture elettroniche	PROVVEDIMENTO N. 172890/2021	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha affermato che il periodo transitorio per la memorizzazione delle fatture elettroniche è stato prorogato al 30.09.2021.
Superbonus per Onlus	INTERPELLO N. 448 DEL 25/06/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che in merito al superbonus, una Onlus ha la possibilità di detrarre il 110%, per le spese sostenute entro il 30.06.2022, a prescindere dalla categoria catastale e dalla destinazione dell'immobile oggetto degli interventi.
Superbonus con più corpi di fabbrica	INTERPELLO N. 453 DEL 01/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente di beneficiare del superbonus 110% con riguardo a interventi riferiti a un intero edificio composto da più corpi di fabbrica, ma dove i lavori sono stati realizzati solamente su alcuni di essi.
I ruoli scaduti non bloccano il tax credit Industria 4.0	INTERPELLO N. 451 DEL 01/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente di compensare gli importi, con il credito d'imposta sugli investimenti, anche in presenza di cartelle non pagate per più di € 1.500. Come tutti i crediti inseriti nel quadro RU, essi non rientrano nel divieto dell'art. 31 del D.L. 78/2010.
Rivalutazione gratuita del settore alberghiero esclusa per società immobiliare	INTERPELLO N. 450 DEL 01/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha negato la possibilità di effettuare la rivalutazione per una società che svolge l'attività immobiliare e di holding di partecipazioni.
Iva 4% auto disabili	INTERPELLO N. 454 DEL 01/07/2021	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'applicazione dell'Iva con l'aliquota ridotta del 4% alle autovetture acquistate da soggetti disabili e la possibilità di beneficiare della detrazione dell'imposta se il veicolo è utilizzato come bene strumentale all'esercizio dell'attività professionale, non sono tra loro incompatibili.

Il Giudice ha sentenziato



<p>Prescrizione e qualificazione del versamento</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 3628/2021</p>	<p>La Cassazione suggerisce che al fine di determinare il termine di prescrizione e, quindi, l'eventuale diritto alla restituzione della somma percepita, occorre qualificare giuridicamente i versamenti effettuati cercando di interpretare anche la volontà delle parti.</p>
<p>Elusione nella causa concreta dell'operazione</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 17827/2021 N. 17743/2021</p>	<p>La Cassazione ha sancito che la fattispecie a cui fare riferimento al fine di concretizzare un'elusione con finalità di evasione d'imposta è la causa concreta dell'operazione.</p>
<p>Sanzioni tributarie annullabili per cause di forza maggiore</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 15415/2021</p>	<p>La Cassazione ha stabilito che è possibile annullare le sanzioni tributarie se il contribuente dimostra di non aver provveduto al pagamento di imposte e tasse per forza maggiore.</p>
<p>Superamento della soglia di punibilità per determinazione dell'imposta evasa</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 24142/2021</p>	<p>La Cassazione ha sancito che per determinare il superamento della soglia di punibilità, ai fini del perfezionamento del reato di infedele dichiarazione, occorre considerare anche l'imposta evasa.</p>
<p>Rettifica finanziamento soci</p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 18370/2021</p>	<p>La Cassazione ha sancito che il Fisco può non riconoscere il finanziamento soci anche nell'anno della sua restituzione, a nulla rilevando il fatto che la sua formazione sia avvenuta con versamenti in esercizi per i quali è già decaduto il potere di accertamento.</p>
<p>Le operazioni non fatturate comprendono l'Iva</p>	<p>CORTE DI GIUSTIZIA C-521/19</p>	<p>La Corte di Giustizia ha affermato che per poter calcolare la base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi Iva occultata, occorre presumere che gli importi versati e percepiti, come ricostruiti dall'Amministrazione fiscale, includano già l'imposta.</p>

In breve

Il credito d'imposta locazioni per l'anno 2021

di Francesco Costa

È stato esteso il credito locazioni 2020 anche per 7 mesi del 2021 (fino al 31.07.2021) con l'art. 4 del D.L. 73/2021 in favore delle imprese turistico-ricettive e alle agenzie di viaggio e tour operator. Inoltre è stato introdotto un nuovo credito d'imposta per 5 mesi del 2021 in favore di tutti i soggetti con ricavi/compensi 2019 inferiori a 15 milioni di euro.

Le imprese turistico ricettive, le agenzie di viaggio e tour operator sono i soggetti più favoriti dall'agevolazione del credito d'imposta locazioni vista l'estensione del credito dal mese di marzo 2020 (o aprile 2020) fino al mese di luglio 2021 senza quindi interruzioni.

Le condizioni per usufruire di tale credito sono:

- Il pagamento del canone: il credito spetta solo dopo l'avvenuto pagamento;
- Il calo del fatturato del mese x/2020 o 2021 del 50% rispetto al mese x/2019;
- Verifica del calo non deve essere effettuata per i soggetti costituiti dal 1.1.2019 in poi e per i soggetti con domicilio fiscale/sede operativa in un comune in stato di emergenza ancora in essere quando è iniziata l'emergenza Covid-19.

Il credito d'imposta è riconosciuto a prescindere dal volume di ricavi/compensi 2019 e nella misura ordinaria del 60% del canone di locazione, leasing o concessione, o del 30% in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse o affitto d'azienda. Infine spetta nella misura straordinaria del 50% del canone per l'affitto d'azienda delle imprese turistico ricettive, stagionali e non.

È stato introdotto un nuovo credito d'imposta locazione che spetta a tutti i contribuenti con ricavi sotto i 15 milioni di euro nel 2019 (anche gli enti non commerciali) nella misura del 60% o 30%. Il periodo agevolato è gennaio – maggio 2021 e la condizione è che l'ammontare medio del fatturato/corrispettivi del periodo 1.04.2020 – 31.03.2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto allo stesso dato del periodo 1.04.2019 – 31.03.2020. La verifica non deve essere effettuata per le nuove società nate nel 2019.

Gli immobili interessati sono quelli ad uso non abitativo destinati allo svolgimento dell'attività industriale, commerciale, artigianale, agricola, di interesse turistico o all'esercizio abituale e professionale dell'attività di lavoro autonomo.

Nel caso in cui l'immobile è utilizzato promiscuamente dal professionista il credito è concesso nella misura del 50% del canone di locazione e solo se il professionista non dispone di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio della propria attività nello stesso comune.

Per gli immobili di enti non commerciali il credito può essere fruito per quelli locati per la parte dell'attività commerciale e anche per gli immobili locati e utilizzati per lo svolgimento dell'attività istituzionale. Se non è svolta attività commerciale non è richiesta la verifica del calo di fatturato.

Il credito in ogni caso può essere:

- utilizzato in compensazione tramite il modello F24;
- ceduto a terzi, locatore compreso (anche per il pagamento della corrispondente parte del canone);
- riportato a scomputo delle imposte risultanti dal modello dichiarativo dell'anno di sostenimento della spesa.

Se il credito è ceduto direttamente al locatore cessionario il termine di utilizzo è entro il 31.12 dell'anno di perfezionamento della cessione (es. se si cede il credito nel 2021 dovrà essere utilizzato entro il 31.12.2021). Se il credito non viene utilizzato completamente la parte restata non può essere né richiesta a rimborso e né restituita al locatario/cedente. Per quanto riguarda il locatario non sono stati posti termini di tempo.

Si ricorda come già trattato in un altro articolo in precedenza che il credito locazioni deve essere indicato nel modello dichiarativo 2021 nel quadro RS tra gli aiuti di Stato.

Il divieto di compensazione non si applica al credito d'imposta beni strumentali

di Alberto De Stefani

La risposta all'istanza di interpello n. 451 del 01/07/2021 dell'Agenzia delle Entrate ha confermato che ai crediti d'imposta non si applica il divieto di compensazione.

In questo breve articolo ci concentriamo sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali. Per iniziare, ricordiamo che l'unico modo per poter usufruire di questo credito, che sia attraverso la L.160/2019 o attraverso la L.178/2020, è la compensazione ai sensi dell'articolo 17 D.lgs. 241/1997.

I primi articoli delle due leggi di bilancio, rispettivamente l'articolo 1, comma 191 L.160/2019 e l'articolo 1, comma 1051 L. 178/2020 ribadiscono infatti che non si devono applicare i limiti di compensazione, previsti dall'articolo 1, comma 56 L. 244/2007 dell'articolo 34 L.388/2020 e nemmeno il divieto di compensazione se esistono debiti erariali iscritti a ruolo (articolo 31 DL. 78/2010).

Questo divieto di compensazione non si deve applicare ai crediti agevolativi previsti dalla legge quando ricorrono determinate condizioni, in quanto non sono riconducibili nell'ambito applicativo di questo limite.

L'articolo 31 DL. 78/2010 infatti si deve applicare ai crediti relativi alle imposte erariali e in presenza di debiti *"iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori"* di importo superiore a 1.500 euro.

Con l'espressione *"crediti relativi alle imposte erariali"* si intendono i crediti che derivano da un versamento all'erario effettuato in misura superiore a quanto effettivamente dovuto. Si ben comprende come i crediti agevolativi non rientrano in questa fattispecie.

La circolare 4/E/2011, individuando le imposte erariali, ha chiarito che si devono considerare le imposte dirette, l'Iva e le altre imposte indirette, mentre il D.M. 10.02.2011 ha aggiunto l'Irap, le addizionali ai tributi diretti, oltre alle ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte. Non si considerano invece i tributi locali e i contributi di qualsiasi natura.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 13/E/2011 ha inoltre aggiunto che *“ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione “erario” del modello F24”*.

Il divieto di compensazione dell'articolo 31 DL 78/2010, oltre a non applicarsi al credito d'imposta in beni strumentali nuovi (L.160/2019 e L.178/2020), non si applicava in modo analogo nemmeno al precedente credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex articolo 18 D.L. 91/2014 (circolare 5/E/2015).

Infine, ribadendo la non applicabilità del divieto di compensazione al “nuovo” credito d'imposta in beni strumentali, si ricorda che anche per altri crediti d'imposta vale la stessa regola. Il divieto di compensazione non si applica infatti al:

- credito d'imposta R&S ex articolo 3 D.L. 145/2013 (circolare AdE 5/E/2016);
- credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno, previsto dall'articolo 1, commi 98–108, L. 208/2015 (circolare Ade 34/E/2016);
- school bonus di cui all'articolo 1, commi 145–150, L. 107/2015 (circolare AdE 20/E/2016);
- art bonus di cui all'articolo 1 D.L. 83/2014 (circolare AdE 24/E/2014).

L'Approfondimento – 1

La procedura di liquidazione delle società di persone – i recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Come noto, la procedura di liquidazione delle società di persone è assoggettata ad una disciplina diversa rispetto a quella delle società di capitali.

A differenza delle società di capitali gli adempimenti pubblicitari ai fini della liquidazione delle società di persone non hanno, infatti, efficacia costitutiva e sono di mera opponibilità ai terzi. Pertanto, l'apertura della liquidazione delle società di persone non dipende dall'iscrizione nel Registro delle Imprese, ma inizia dal momento in cui si verifica una delle cause di scioglimento stabilite dalla Legge o dallo Statuto.

Di seguito l'analisi della tematica, alla luce anche della recente risposta a interpello n. 28/E/2021 resa dall'Agenzia delle Entrate.

LE CAUSE DI SCIoglimento DELLE SOCIETÀ DI PERSONE

Come stabilito dall'art. 2772 del c.c. "**La società si scioglie:**

- 1) **per il decorso del termine;**
- 2) **per il conseguimento dell'oggetto sociale o per la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo;**
- 3) **per la volontà di tutti i soci;**
- 4) **quando viene a mancare la pluralità dei soci, se nel termine di sei mesi questa non è ricostituita;**
- 5) **per le altre cause previste dal contratto sociale**".

Evidenziamo fin da subito che il verificarsi di una di queste cause di scioglimento non determina l'immediata estinzione della società di persone. La liquidazione provoca, infatti, la cessazione dell'attività produttiva per consentire la conversione dei beni in denaro.

In buona sostanza, il fine della società passa da lucrativo a liquidatorio, dato che tramite la procedura di liquidazione la società mira:

- ad estinguere i propri debiti e più in generale a definire tutti i rapporti giuridici ancora pendenti;
- a devolvere l'eventuale residuo attivo ai soci.

Detto ciò, rileviamo che lo scioglimento di una società di persone per il verificarsi di una delle cause elencate potrebbe diventare problematica in presenza di contestazioni da parte dei soci e di riflesso potrebbe avere ripercussioni anche sulla nomina dell'organo liquidatore.

Tuttavia, se i soci in disaccordo non trovano una soluzione, eventuali incertezze sull'esistenza di una causa di scioglimento potranno sempre essere scongiurate ricorrendo all'Autorità giudiziaria.

PROCEDURA DI LIQUIDAZIONE E PERIODI D'IMPOSTA

Individuare la data di inizio della liquidazione di una società è di fondamentale importanza per identificare i periodi d'imposta interessati dalla procedura liquidatoria. L'avvio della liquidazione determina, infatti, due distinti periodi d'imposta:

- un primo periodo che decorre dall'inizio dell'esercizio fiscale fino alla data di inizio liquidazione;
- un secondo periodo che comprende tutto l'intervallo temporale che va dalla data di inizio liquidazione fino alla sua conclusione. Un lasso di tempo che, quindi, può coprire anche più periodi d'imposta.

LIQUIDAZIONE E IMPOSTE DIRETTE

Nel primo periodo d'imposta che decorre dall'inizio dell'esercizio fiscale alla data di messa in liquidazione della società le imposte dovute si calcolano secondo le regole ordinarie. Regole ordinarie che:

- richiedono la presenza di un Conto Economico o di un conto della gestione, ovvero di un Rendiconto, redatto dall'amministratore;

- per le imprese individuali e le società di persone in contabilità semplificata impongono di seguire i dettami stabiliti dall'art. 66 del TUIR¹.

Diversamente, per il calcolo delle imposte relativo al periodo della liquidazione, che, come dicevamo, può comprendere più esercizi occorre considerare che:

- il reddito imponibile dei vari esercizi intermedi deve essere calcolato in maniera provvisoria, entro certi limiti temporali (massimo 3 anni), salvo il caso della liquidazione che si chiude in un anno;
- al termine della procedura di liquidazione si devono versare le imposte dovute, calcolate fino a quel momento in via provvisoria, sulla base del bilancio di liquidazione;
- dal confronto tra imposte dovute definitive e imposte provvisorie si ricava l'importo dell'eventuale conguaglio a credito o a debito;

Da ultimo si evidenzia che, qualora la liquidazione dovesse protrarsi per più di 3 anni, il reddito d'impresa relativo a ciascun periodo d'imposta compreso tra inizio della liquidazione e chiusura della liquidazione dovrà essere considerato definitivo e non più provvisorio.

Di seguito una tabella di riepilogo.

¹ L'art. 66 del TUIR afferma che: "1. Il reddito d'impresa dei soggetti che, secondo le disposizioni del DPR n. 600/1973, applicano il regime di contabilità semplificata, è costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi di cui all'art. 85 e degli altri proventi di cui all'art. 89 percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'attività d'impresa. La differenza è aumentata dei ricavi di cui all'art. 57, dei proventi di cui all'art. 90, comma 1, delle plusvalenze realizzate ai sensi dell'art. 86 e delle sopravvenienze attive di cui all'art. 88 e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive di cui all'art. 101.

2. Le quote di ammortamento sono ammesse in deduzione, secondo le disposizioni degli artt. 64, comma 2, 102 e 103, a condizione che sia tenuto il registro dei beni ammortizzabili. L'indicazione di tali quote può essere effettuata anche secondo le modalità dell'art. 13 del DPR n. 435/2001, e dell'art. 2, comma 1, del DPR n. 695/1996. Le perdite di beni strumentali e le perdite su crediti sono deducibili a norma dell'art. 101. Non è ammessa alcuna deduzione a titolo di accantonamento; tuttavia gli accantonamenti di cui all'art. 105 sono deducibili a condizione che risultino iscritti nei registri di cui all'articolo 18 del decreto indicato al comma 1.

3. Si applicano, oltre a quelle richiamate nei precedenti commi, le disposizioni di cui agli artt. 56, comma 5, 65, 91, 95, 100, 108, 90, comma 2, 99, commi 1 e 3, 109, commi 5, 7 e 9, lett. b), e 110, commi 1, 2, 5, 6 e 8. Si applica inoltre, con riferimento ai ricavi ed alle plusvalenze che concorrono a formare il reddito di impresa pur non risultando dalle registrazioni ed annotazioni nei registri di cui all'art. 18 del decreto indicato nel comma 1, la disposizione dell'ultimo periodo del comma 4 dell'art. 109.

4. Per gli intermediari e i rappresentanti di commercio e per gli esercenti le attività indicate al primo comma dell'art. 1 del decreto del Ministro delle finanze 13 ottobre 1979, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 288 del 22 ottobre 1979, il reddito d'impresa determinato a norma dei precedenti commi è ridotto, a titolo di deduzione forfetaria delle spese non documentate, di un importo pari alle seguenti percentuali dell'ammontare dei ricavi: 3 per cento dei ricavi fino a euro 6.197,48; 1 per cento dei ricavi oltre euro 6.197,48 e fino a euro 77.468,53; 0,50 per cento dei ricavi oltre euro 77.468,53 e fino a euro 92.962,24".

Il regime liquidatorio delle imprese individuali e delle società di persone che non supera i 3 esercizi

- il reddito di ciascun periodo d'imposta è calcolato in via provvisoria;
- i redditi possono essere conguagliati al termine della procedura;
- nelle società di persone i redditi in questione sono imputati ai soci in base al principio di trasparenza per competenza e a prescindere dal pagamento;
- se l'attività è esercitata da più di 5 anni i soci possono chiedere la tassazione separata dei redditi derivanti dalla liquidazione.

Il regime liquidatorio delle imprese individuali e delle società di persone che supera i 3 esercizi

- i redditi determinati in via provvisoria sono considerati "**definitivi**";
- si perde il beneficio della tassazione separata. Pertanto, occorre riliquidare l'imposta secondo il criterio ordinario anche quando i redditi sono già stati assoggettati a tassazione separata.

L'ATTIVO DA LIQUIDARE

Se dalla liquidazione emerge un attivo, i soci maturano il diritto al rimborso e alla ripartizione dello stesso in proporzione alla parte di ciascuno nei guadagni.

IL DECESSO DEL SOCIO

Di particolare interesse è la fattispecie relativa al decesso di un socio. In una situazione di tal genere l'accettazione dell'eredità:

- legittima gli eredi ad ottenere solo la liquidazione della quota del defunto in proporzione al capitale sociale posseduto da quest'ultimo;
- non dà alcun diritto agli eredi a subentrare nella società in luogo del defunto, perché come rilevato dalla Suprema Corte con la sentenza n. 3671/2001 il rapporto sociale non si trasmette "**mortis causa**". Pertanto, sono solo i soci superstiti che possono decidere se ammettere gli eredi in società, ovvero liquidarli.

Premesso ciò, segnaliamo che il caso del decesso di un socio è stato oggetto della recente istanza a interpello n. 28/E/2021.

Ebbene, l'Agenzia delle Entrate ribadendo quanto precedentemente chiarito con la Risoluzione n. 157/E/2008 ha precisato che, nel caso del mutamento della compagine sociale nella società di persone, il reddito prodotto deve essere attribuito solo a coloro che rivestono la qualifica di socio alla chiusura del periodo d'imposta.

Per questi motivi, nell'ipotesi del decesso di un socio occorre distinguere tra l'erede che acquisisce lo status di socio, dall'erede che non acquisisce la qualifica di socio. Quest'ultimo, infatti, non deve dichiarare alcunché.

Sempre nella stessa risposta a interpello l'Ufficio ha anche rilevato che nel caso del decesso del socio, l'accettazione dell'eredità legittima a richiedere esclusivamente la liquidazione proporzionale della quota di capitale spettante agli eredi.

La mancanza di un consenso esplicito da parte dei soci superstiti esclude, infatti, la possibilità agli eredi di entrare nella compagine sociale e fa degli stessi dei semplici creditori, portatori di un diritto di natura patrimoniale alla liquidazione della quota di capitale del socio defunto alla data del decesso.

Di seguito presentiamo il caso sottoposto al parere dell'Amministrazione Finanziaria.

IL CASO OGGETTO DELL'ISTANZA A INTERPELLO N. 28/E/2021

La società Alfa snc messa formalmente in liquidazione nel 2016 con provvedimento giudiziale, ma da considerarsi in liquidazione già dal 2010, è composta da 3 soci: Tizio, Caio e Sempronio, deceduti rispettivamente nel 2013, 2016 e 2019.

In seguito a questi eventi avversi nessun erede dei primi due soci è subentrato nella compagine sociale, mentre per il defunto Sempronio sono subentrate in società le figlie Mevia e Mevia 2.

Ebbene, osservando che la liquidazione si è protratta per un periodo superiore a 3 anni, ipotesi che come abbiamo appreso rende definitivo il reddito calcolato provvisoriamente nel periodo intermedio, lo scrivente ritiene che il reddito relativo al periodo d'imposta 2020, al netto della quota di liquidazione, debba essere attribuito sia agli eredi che **“non**

hanno accettato” la qualifica di socio, che agli eredi che **“hanno accettato la qualifica di socio”**, risultanti alla data di liquidazione.

Il tutto riportando nel quadro RO della dichiarazione dei redditi i soli dati anagrafici e le quote di coloro che risultano soci.

LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 28/E/2021

La situazione descritta dall'istante ha portato l'Ufficio a concludere che **“...l'acquisizione della qualità di socio da parte dell'erede non opera iure successionis, ma in virtù di un atto inter vivos che non richiede necessariamente la forma scritta e può risultare anche da fatti concludenti. Relativamente al caso di specie, a seguito del decesso di Tizio, Caio e Sempronio, rispettivamente, nel 2013, nel 2016 e nel 2019, come dichiarato dall'istante, nessuno degli eredi dei primi due è subentrato in qualità di socio, mentre al socio Sempronio sono subentrate le figlie Mevia e Mevia 2. In tale contesto, la dichiarata acquisizione della qualità del socio da parte delle due figlie di Sempronio, risultante altresì dai dati rilevabili presso la competente Camera di commercio, porta ad individuare in Mevia e Mevia 2 gli unici soggetti cui imputare per trasparenza, a partire dal periodo d'imposta del decesso del de cuius e nel successivo periodo di durata della liquidazione, ai sensi dell'articolo 5 del Tuir, il reddito d'impresa prodotto dalla società istante...”**.

Nella stessa risposta a interpello l'Amministrazione Finanziaria ha avuto modo di chiarire che analoga sorte toccherà al reddito conseguito dai soci e dagli eredi al termine della procedura di liquidazione.

Per l'Ufficio a tale reddito andranno applicate le regole stabilite per le società di capitali, di cui all'art. 47 del TUIR².

² L'art. 47 del TUIR stabilisce che: “1. Indipendentemente dalla delibera assembleare, si presumono prioritariamente distribuiti l'utile dell'esercizio e le riserve diverse da quelle del comma 5 per la quota di esse non accantonata in sospensione di imposta.

2. Nel caso di contratti di cui all'art. 109, comma 9, lettera b), se l'associante determina il reddito in base alle disposizioni di cui all'art. 66, gli utili concorrono alla formazione del reddito imponibile complessivo dell'associato nella misura del 58,14 per cento, qualora l'apporto sia superiore al 25 per cento della somma delle rimanenze finali di cui agli artt. 92 e 93 e del costo complessivo dei beni ammortizzabili determinato con i criteri di cui all'art. 110 al netto dei relativi ammortamenti. Per i contratti stipulati con associanti non residenti, la disposizione del periodo precedente si applica nel rispetto delle condizioni indicate nell'art. 44, comma 2, lettera a), ultimo periodo; ove tali

In buona sostanza:

- verrà assoggettata a tassazione la differenza positiva tra le somme o il valore nominale dei beni riconosciuti ai soci e a ciascun erede e il costo fiscalmente riconosciuto della rispettiva quota di partecipazione;
- la tassazione riguarderà i redditi compresi nelle somme liquidate che non sono già stati imputati ai soci.

condizioni non siano rispettate le remunerazioni concorrono alla formazione del reddito per il loro intero ammontare.

3. Nel caso di distribuzione di utili in natura, il valore imponibile è determinato in relazione al valore normale degli stessi alla data individuata dalla lett. a) del comma 2 dell'art. 109.

4. Nonostante quanto previsto dai commi precedenti, concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'art. 47 bis, comma 1; a tali fini, si considerano provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali soggetti o di partecipazioni di controllo, ai sensi del comma 2 dell'art. 167, in società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. Le disposizioni di cui al periodo precedente non si applicano nel caso in cui gli stessi utili siano già stati imputati al socio ai sensi del comma 6 dell'art. 167 o sia dimostrato, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui al comma 3 dell'art. 47 bis, il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione di cui al comma 2, lett. b), del medesimo articolo. Ove la dimostrazione operi in applicazione della lettera a) del comma 2 del medesimo art. 47 bis, per gli utili di cui ai periodi precedenti, è riconosciuto al soggetto controllante, ai sensi del comma 2 dell'art. 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'art. 165 in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili. Ai soli fini dell'applicazione dell'imposta, l'ammontare del credito d'imposta di cui al periodo precedente è computato in aumento del reddito complessivo. Se nella dichiarazione è stato omissso soltanto il computo del credito d'imposta in aumento del reddito complessivo, si può procedere di ufficio alla correzione anche in sede di liquidazione dell'imposta dovuta in base alla dichiarazione dei redditi. Qualora il contribuente intenda far valere la sussistenza, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, della condizione indicata nella lett. b) del comma 2 dell'art. 47 bis ma non abbia presentato l'istanza di interpello prevista dal comma 3 del medesimo articolo ovvero, avendola presentata, non abbia ricevuto risposta favorevole, la percezione di utili provenienti da partecipazioni in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati in base ai criteri di cui all'art. 47 bis, comma 1, deve essere segnalata nella dichiarazione dei redditi da parte del socio residente; nei casi di mancata o incompleta indicazione nella dichiarazione dei redditi si applica la sanzione amministrativa prevista dall'art. 8, comma 3-ter, del Dlgs n. 471/1997. Le disposizioni di cui al periodo precedente si applicano anche alle remunerazioni di cui all'art. 109, comma 9, lett. b), relative a contratti stipulati con associanti residenti nei predetti Paesi o territori”.

L'Approfondimento – 2

Prospetto aiuti di stato in dichiarazione

di Gianfranco Costa

PREMESSA

L'articolo 52 della Legge 234/2012 ha istituito presso il Ministero dello Sviluppo Economico il "Registro nazionale degli aiuti di stato" (RNA).

Tale registro ha lo scopo di garantire il rispetto del divieto di cumulo e degli obblighi di trasparenza e pubblicità individuati dalle norme comunitarie per la concessione degli aiuti di stato e degli aiuti "de minimis" la cui disciplina è normata dal DM 115/2017

I righi RS401 e RS402 inseriti nel modello dichiarativo di quest'anno andranno indicati gli "Aiuti di Stato" rivolto ai soggetti che nel 2020 hanno beneficiato di:

- aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "de minimis"). Ricordiamo che il Direttore dell'Agenzia delle Entrate, nell'intervento del 5.5.2021 presso la Commissione parlamentare di vigilanza sull'Anagrafe Tributaria, ha precisato che i contributi a fondo perduto connessi all'emergenza COVID-19 erogati nel corso del 2020 sono considerati aiuti di Stato "automatici" e in quanto tali vanno iscritti dall'Agenzia nel RNA. Ecco che il contribuente è chiamato ad indicare gli aiuti di cui ha fruito al fine di consentire la registrazione da parte dell'Agenzia delle Entrate in quanto alcune informazioni richieste non sono "recuperabili" dall'Anagrafe tributaria;
- aiuti subordinati all'emanazione di Provvedimenti di concessione o autorizzazione alla fruizione, comunque denominati, il cui importo è determinabile solo a seguito della presentazione della dichiarazione nella quale vengono dichiarati (c.d. "aiuti semi-automatici");
- aiuti fiscali nei settori agricoltura, pesca e acquacoltura, da annotare nei registri SIAN e SIPA.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito un interessante chiarimento in merito alla compilazione del prospetto "Aiuti di Stato" presente nel modello REDDITI 2021 PF da parte dei produttori agricoli in regime di esonero di cui all'articolo 34, comma 6, DPR 633/72 (volume d'affari

“sotto-soglia”) che hanno beneficiato del contributo a fondo perduto ex articolo 25, DL n. 34/2020, c.d. “Decreto Rilancio” e che utilizzano il modello 730/2021. In particolare la RM 27.5.2021, n. 36/E premette che, per consentire di acquisire tutte le informazioni utili alla registrazione degli aiuti individuali nei predetti registri SIAN / SIPA, anche i soggetti destinatari degli aiuti relativi al settore agricoltura e forestale devono compilare il prospetto “Aiuti di Stato” contenuto nel quadro RS del modello REDDITI 2021 PF. Come evidenziato nelle istruzioni del modello 730/2021, i percettori di agevolazioni qualificate “Aiuti di Stato”, devono utilizzare il modello REDDITI per adempiere agli obblighi dichiarativi a tali obblighi dichiarativi. Infatti costoro possono presentare il modello 730 perché esonerati dalle dichiarazioni IVA e IRAP. Il modello 730 accelera il rimborso dei crediti d’imposta ma l’aver percepito di contributi comporta la necessità di compilare ed inviare il solamente il quadro RS degli aiuti di stato contenuto nel modello Redditi 2021.

Merita ricordare che l’adempimento degli obblighi di utilizzazione del RNA costituisce condizione legale di efficacia dei Provvedimenti di concessione ed erogazione degli aiuti.

Gli aiuti di stato

Come detto sopra, il DM n. 115/2017 distingue tra aiuti:

- soggetti ad un procedimento di concessione (artt. 8 e 9);
- non subordinati all’emanazione di Provvedimenti di concessione / autorizzazione (art. 10).

Vediamo allora di analizzare le previsioni normative.

Aiuti soggetti a concessione

Quando gli aiuti sono subordinati all’emanazione di Provvedimenti di concessione o di autorizzazione è prevista un’attività preventiva da parte:

- dell’autorità responsabile: essa dovrà iscrivere la misura agevolativa nell’RNA;
- del soggetto concedente: in tal caso, prima del rilascio del provvedimento di concessione o autorizzazione alla fruizione dell’aiuto, deve consultare il Registro ed indicare nel provvedimento di concessione o autorizzazione il codice identificativo rilasciato dal Registro.

Aiuti non soggetti a concessione

Nei casi in cui gli aiuti non siano subordinati all'emanazione di Provvedimenti di concessione o autorizzazione, gli obblighi di consultazione e di registrazione sono effettuati successivamente alla fruizione dell'aiuto.

In questo caso gli aiuti, si intendono concessi e sono registrati nel RNA da parte dell'Agenzia delle Entrate nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione nella quale sono riportati da parte del beneficiario.

In questo caso il calcolo del cumulo degli aiuti "de minimis", viene considerata da parte del RNA quale data di concessione quella di registrazione dell'aiuto individuale. Per esempio, in caso di aiuti "de minimis" fruiti nel 2020 (modello REDDITI 2021), per il calcolo del cumulo, sono considerati gli aiuti "de minimis" fruiti nel 2022 (esercizio successivo a quello di presentazione della dichiarazione nella quale l'aiuto è indicato), nel 2020 e 2021 due esercizi precedenti).

È doveroso precisare che per gli aiuti "de minimis" e gli aiuti "de minimis SIEG", l'impossibilità di registrazione dell'aiuto per effetto del superamento dell'importo complessivo concedibile in relazione alla tipologia di aiuto "de minimis" comporta l'illegittimità della fruizione.

Come previsto dal comma 7 del citato articolo 10, la modalità di registrazione degli aiuti fiscali non subordinati all'emanazione di Provvedimenti di concessione o autorizzazione trova applicazione anche per gli aiuti di Stato e gli aiuti "de minimis" subordinati all'emanazione di Provvedimenti di concessione / autorizzazione il cui importo non è determinabile in tali provvedimenti ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione nella quale sono riportati (c.d. "aiuti semi-automatici").

È utile anche ricordare che dal RNA sono escluse le informazioni relative agli aiuti nei "settori agricoltura e pesca" ex articolo 1, comma 1, lett. o), DM 115/2017. Le informazioni relative agli aiuti in tali settori sono contenute nei registri SIAN e SIPA.

Gli "aiuti di stato" nella dichiarazione

Come detto nella dichiarazione dei redditi è il rigo RS401 destinato ad accogliere gli "Aiuti di Stato" ed a coinvolgere nella compilazione i soggetti che nel 2020 hanno beneficiato di:

- aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti “de minimis”);
- aiuti subordinati all’emanazione di Provvedimenti di concessione o autorizzazione alla fruizione, comunque denominati, il cui importo non è determinabile nei predetti Provvedimenti ma solo quantificati a seguito della presentazione della dichiarazione nella quale sono riportati (sono gli “aiuti semi-automatici”);
- aiuti fiscali nei settori dell’agricoltura, pesca, acquacoltura, da registrare nei registri SIAN e SIPA.

In primo luogo sono tenuti alla compilazione del quadro:

- con riferimento agli aiuti i cui presupposti per la fruizione si sono verificati nel 2020;
- con riferimento agli aiuti di cui alla Tabella “*Codici aiuti di Stato*”, già indicati nei relativi quadri (ad esempio, quadro RF) del modello REDDITI 2021, compreso il quadro RU.

Con riferimento ai contributi erogati nel 2020 collegati con l'emergenza COVID-19, l'articolo 10-bis, DL n. 137/2020 ha disposto che **tutti i contributi e le indennità** di qualsiasi natura erogati a seguito dell'emergenza COVID-19:

- ✓ non concorrano alla formazione del reddito d’impresa o di lavoro autonomo e nemmeno alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- ✓ non rilevano ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi o dei componenti negativi ex articoli 61 e 109, comma 5, TUIR.

Abbiamo visto, però, che nei quadri RE, RF, RG e LM l’Agenzia delle Entrate ha previsto la loro indicazione. Dal momento che tali contributi o indennità venivano riconosciuti nel limite ed alle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione UE 19.3.2020 C(2020) 1863 final, risulta indispensabile la compilazione del prospetto degli “Aiuti di Stato” contenuti nel quadro RS del modello Redditi 2021, utilizzando i seguenti nuovi codici:

COD.	RIF. NORMATIVO	DESCRIZIONE
20	Art. 25 - DL 34/2020	Contributo a fondo perduto i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica “Covid-19”
22	Art. 59 - DL 104/2020	Contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici

23	Art. 1 - DL 137/2020	Contributo a fondo perduto per gli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive
27	Art. 2 - DL 149/2020	Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive del DPCM 3 novembre 2020
28	Art. 2 - DL 172/2020	Contributo a fondo perduto da destinare all'attività dei servizi di ristorazione

Va ricordato che le specifiche tecniche relative al rigo RS401 precisano che non va compilato il campo 29 *“Importo aiuto spettante”* (e pertanto neppure il campo 17 *“Importo totale aiuto spettante”*) se a campo 1 *“Codice aiuto”* è riportato uno dei predetti codici (escluso il codice “24”) collegati con l'emergenza COVID-19; ciò anche per gli aiuti maturati nel 2020 ma non fruiti nel medesimo periodo.

Per ciascun aiuto va compilato un distinto rigo RS401, utilizzando un modulo per ogni rigo compilato.

L'indicazione degli aiuti nel prospetto in esame è condizione necessaria e indispensabile ai fini della fruizione.

Nel prospetto vanno indicati anche gli aiuti non espressamente ricompresi nella predetta Tabella, utilizzando il codice residuale *“999 - Altri aiuti di Stato o aiuti de minimis diversi da quelli sopra elencati”*. Le istruzioni precisano che deve trattarsi di aiuti di Stato e aiuti *“de minimis”* (automatici o *“semi-automatici”*), esposti nel modello Redditi 2021i cui presupposti si sono realizzati nel 2020.

Inoltre le istruzioni affermano che il codice *“999”* non va utilizzato, ad esempio:

- per gli aiuti presenti nella Tabella *“Codici aiuti di Stato”*;
- per gli aiuti fruibili ai fini di imposte diverse da quelle sui redditi (ad esempio, agevolazioni utilizzabili ai fini IRAP, istituite da Leggi statali / regionali, da indicare nel modello IRAP);
- per gli aiuti fruibili in diminuzione dei contributi previdenziali;
- per gli aiuti fruibili in diminuzione delle imposte sui redditi subordinati alla presentazione di apposita istanza ad Amministrazioni diverse dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio, l'agevolazione ZFU che pur rappresentando un aiuto fiscale *“de minimis”*, non rientra tra

gli aiuti automatici, essendo subordinata ad un apposito Provvedimento di attribuzione adottato dal MISE);

- per le agevolazioni esposte nei quadri della dichiarazione non qualificabili come aiuti di Stato o aiuti “de minimis”. Ciò interessa, ad esempio, il credito d'imposta per attività di R&S ex articolo 3, DL n. 145/2013, in quanto pur di natura fiscale e automatica, non presenta profili di selettività ma ha una portata applicativa generale e quindi non costituisce un aiuto di Stato (per tale motivo non va registrato nel RNA);
- per gli importi residui utilizzati nel periodo d'imposta relativi ad aiuti di Stato e aiuti “de minimis” i cui presupposti si sono realizzati nei periodi d'imposta precedenti.

Tra le agevolazioni che non vanno indicate nel prospetto degli aiuti di stato troviamo i contributi GSE, il credito d'imposta “caro petrolio” e le deduzioni forfetarie autotrasportatori.

Inoltre, nel caso in cui l'aiuto complessivamente spettante si riferisce a progetti d'investimento realizzati in diverse strutture produttive o ha ad oggetto diverse tipologie di costi ammissibili, per ciascuna struttura produttiva e per ciascuna tipologia di costi va compilato un distinto rigo (in tal caso, nei rigi successivi al primo non vanno compilati i campi 12, 13 e 17).

Nella compilazione del rigo RS401 si dà evidenza che:

1. è presente il nuovo campo 11A, destinato all'indicazione del codice identificativo della misura assegnato dal Registro (“CAR”), desumibile dalla Sezione trasparenza del RNA, sempreché la misura sia stata registrata dall'Autorità responsabile entro la data di presentazione della dichiarazione;
2. in merito all'indicazione della dimensione dell'impresa (micro, piccola, ecc.), nelle istruzioni è precisato che a campo 13 il codice “5”, utilizzabile in caso di dimensione non classificabile, è riservato ai soggetti pubblici.

Aiuti di Stato

BASE GIURIDICA

Codice aiuto 1	Codice Regione 2	Quadro 3	Tipo norma 4	Anno 5	Numero 6	Articolo 7	Estensione 8	Numero 9	Comma Estensione 10	Lettera 11
Codice CAR 11A	Forma Giuridica 12	Dimensione impresa 13	Codice attività ATECO 14	Settore 15	Tipo SIEG 16	Importo totale aiuto spettante 17 _____,00				

RS401

DATI DEL PROGETTO

Data inizio 18 giorno mese anno	Data fine 19 giorno mese anno	Codice Regione 20	Codice Comune 21	CAP 22
Tipologia (via, piazza, ecc.) 23	Indirizzo 24	Numero civico 25		
Tipologia costi 26	Costi agevolabili 27 _____,00	Intensità di aiuto 28	Importo aiuto spettante 29 _____,00	

IMPRESA UNICA

RS402

Codice fiscale 1	Codice fiscale 2
Codice fiscale 3	Codice fiscale 4
Codice fiscale 5	Codice fiscale 6

Si riporta la tabella dei codici aiuti di stato contenuta nelle istruzioni delle dichiarazioni Redditi 2021.

Codice aiuto	Descrizione	Norma
1	Regime forfetario di determinazione del reddito imponibile delle imprese navali	Artt. da 155 a 161, TUIR
2	Detassazione dei proventi di cui alla lett. g) del c. 1 dell'art. 44 del TUIR derivanti dalla partecipazione ai Fondi per il Venture Capital	Art. 31, D.L. n. 98/2011
3	Deduzione/detrazione IRES/IRPEF all'investimento in Start-Up innovative	Art. 29, D.L. n. 179/2012
4	Deduzione/detrazione IRES/IRPEF delle somme investite nel capitale sociale delle PMI innovative	Art. 4, D.L. n. 3/2015
5	Esenzione parziale del reddito derivante dall'utilizzo di navi iscritte nel Registro internazionale	Art. 4, c. 2, D.L. n. 457/1997
6	Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto degli eventi sismici verificatisi nel centro Italia a far data dal 24 agosto 2016	Art. 47, D.L. n. 189/2016
7	Deduzione della quota, non superiore al 3% degli utili netti annuali, versata dalle imprese sociali a fondi specificamente ed esclusivamente destinati alla promozione e allo sviluppo delle imprese sociali	Art. 16, D.Lgs. n. 112/2017
8	Non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle	Art. 18, c. 1,

	imprese sociali delle somme destinate al versamento del contributo per l'attività ispettiva di cui all'art. 15 del d.lgs. n. 112/2017, nonché delle somme destinate ad apposite riserve ai sensi dell'art. 3, commi 1 e 2 del predetto decreto	D.Lgs. n. 112/2017
9	Non concorrenza alla formazione del reddito imponibile delle imprese sociali delle imposte sui redditi riferibili alle variazioni effettuate ai sensi dell'art. 83 del TUIR	Art. 18, c. 2, D.Lgs. n. 112/2017
10	Non concorrenza alla formazione del reddito d'impresa nella misura del 40% dei redditi derivanti dalla locazione di alloggi sociali	Art. 6, c. 1, D.L. n. 47/2014
11	Detrazione IRPEF riconosciuta ai coltivatori diretti e agli IAP di età inferiore ai 35 anni, nella misura del 19% delle spese sostenute per i canoni di affitto dei terreni agricoli diversi da quelli di proprietà dei genitori	Art. 16, c. 1-quinquies.1, TUIR
12	Non concorrenza alla formazione del reddito imponibile della quota di utili destinata dalle società cooperative di consumo e dai loro consorzi ad aumento del capitale sociale	Art. 17-bis, c. 1, D.L. n. 91/2014
13	Non concorrenza alla formazione del reddito d'impresa del 40% dei redditi derivanti dai contratti di locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e di vendita con riserva di proprietà di alloggi sociali	Art. 8, c. 5-bis, D.L. n. 47/2014
14	Non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro autonomo del 90% degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che abbiano svolto attività di ricerca o docenza all'estero e che vengono a svolgere la loro attività in Italia	Art. 44, D.L. n. 78/2010
15	Non concorrenza alla formazione del reddito complessivo di una quota del reddito di lavoro autonomo e d'impresa prodotto in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato	Art. 16, D.lgs. n. 147/2015
16	Detassazione di contributi, indennizzi e risarcimenti percepiti dai soggetti che hanno subito danni per effetto del crollo ponte Genova	Art. 3, c. 2, D.L. n. 109/2018
17	Riduzione dei redditi prodotti in franchi svizzeri e/o in euro nel comune di Campione d'Italia	Art. 188-bis, TUIR
19	Riduzione dell'imposta sui redditi prodotti in franchi svizzeri e/o in euro nel comune di Campione d'Italia	Art. 1, commi 573 e 574, L. n. 160/2019
20	Contributo a fondo perduto i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica "Covid-19"	Art. 25, D.L. n. 34/2020

21	Riduzione versamenti tributari per Lampedusa e Linosa	Art. 42-bis, D.L. n. 104/2020
22	Contributo a fondo perduto per attività economiche e commerciali nei centri storici	Art. 59, D.L. n. 104/2020
23	Contributo a fondo perduto per gli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive	Art. 1, D.L. n. 137/2020
24	Detassazione di contributi, di indennità e di ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19	Art. 10-bis, D.L. n. 137/2020
25	Riduzione dell'imposta sui redditi prodotti nelle ZES	Art. 1, comma 173, L. n. 178/2020
26	Riduzione versamenti tributari nei confronti degli armatori delle imbarcazioni sequestrate dalle autorità libiche in data 1° settembre 2020	Art. 1-bis, D.L. n. 125/2020
27	Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle nuove misure restrittive del d.P.C.M. del 3 novembre 2020, "Decreto Ristori-bis"	Art. 2, DL n. 149/2020
28	Contributo a fondo perduto da destinare all'attività dei servizi di ristorazione	Art. 2, D.L. n. 172/2020
50	Credito d'imposta Finanza sociale/Banche	Art. 77, c. 5 e 10, D.Lgs. n. 117/2017
51	Credito d'imposta Investimenti beni strumentali ex L. 208/2015	Art. 1, c. 98, L. n. 208/2015
52	Credito d'imposta Investimenti beni strumentali/Sisma Centro-Italia	Art. 18-quater, D.L. n. 8/2017
53	Credito d'imposta per Investimenti beni strumentali/ ZES	Art. 5, c. 2, D.L. n. 91/2017
54	Credito d'imposta Formazione 4.0	Art. 1, c. 46-56, L. 205/2017
55	Credito d'imposta Esercenti impianti distribuzione carburante	Art. 1, c. 924-925, L. 205/2017
56	Credito d'imposta Investimenti pubblicitari	Art. 57-bis, D.L. n. 50/2017
57	Credito d'imposta DTA banche in liquidazione coatta amministrativa	Art. 169, D.L. n. 34/2020
58	Credito d'imposta Commissioni per pagamenti elettronici	Art. 22, D.L. n.

		124/2019
59	Credito d'imposta Investimenti beni strumentali/ ZLS (zone logistiche semplificate)	Art. 1, c. 313, L. n. 160/2019
60	Credito d'imposta canoni di locazione degli immobili a uso non abitativo e affitto d'azienda	Art. 28 D.L. n. 34/2020
61	Credito d'imposta maggiorazione per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo per le imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia	Art. 244, D.L. n. 34/2020 e art. 1, comma 185, L. n. 178/2020
62	Credito d'imposta attività di ricerca e sviluppo nelle regioni colpite dagli eventi sismici degli anni 2016 e 2017	Art. 244, D.L. n. 34/2020
63	Credito d'imposta adeguamento degli ambienti di lavoro	Art. 120, D.L. n. 34/2020
64	Credito d'imposta rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni (investitori)	Art. 26, comma 4, D.L. n. 34/2020
65	Credito d'imposta rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni (società conferitarie)	Art. 26, comma 8, D.L. n. 34/2020
66	Credito d'imposta investimenti nel territorio del comune di Campione d'Italia	Art. 1, comma 577, L. n. 160/2019
999	Altri aiuti di Stato o aiuti de minimis diversi da quelli sopra elencati	

Nel secondo campo del rigo RS401, si dovrà indicare il codice Regione, rinvenibile dalla seguente tabella:

Cod.	Regione	Cod.	Regione
01	Abruzzo	12	Molise
02	Basilicata	13	Piemonte
03	Bolzano	14	Puglia
04	Calabria	15	Sardegna
05	Campania	16	Sicilia
06	Emilia Romagna	17	Toscana
07	Friuli Venezia Giulia	18	Trento
08	Lazio	19	Umbria
09	Liguria	20	Valle d'Aosta
10	Lombardia	21	Veneto
11	Marche		

I campi da 3 a 11 vanno compilati soltanto per gli aiuti contraddistinti (a campo 1) dal codice "999". In tal caso, vanno indicati:

- il quadro del modello Redditi 2021 nel quale è riportato l'aiuto (campo 3);
- gli estremi della norma che disciplina l'aiuto (campi da 4 a 11).

Se l'agevolazione è disciplinata da più articoli o da più commi o da più lettere, va riportato solo il primo articolo, comma o lettera. Il comma o la lettera vanno specificati solo nel caso in cui l'articolo o il comma contenga anche disposizioni non riguardanti l'agevolazione da indicare nel prospetto.

Proseguendo nella compilazione, il campo 4 richiede l'indicazione della tipologia di normativa, desumibile dalla seguente tabella:

Cod.	Descrizione
1	Decreto Legge
2	Decreto Legislativo
3	Legge
4	Legge Regionale / Provinciale
5	Decreto del Presidente della Repubblica

Nel campo 11A richiede la compilazione soltanto per gli aiuti contraddistinti (a campo 1) dal codice "999". In tal caso, va riportato il codice CAR identificativo della misura agevolativa, desumibile dalla Sezione trasparenza del RNA sempreché la misura sia stata registrata dall'Autorità responsabile entro la data di presentazione della dichiarazione. In caso di indicazione del codice CAR, i campi da 4 a 11 non vanno compilati.

Il successivo campo 12 richiede l'indicazione della forma giuridica del soggetto. Si riporta la tabella delle forme giuridiche:

Dati da riportare			
Cod.	Descrizione	Cod.	Descrizione
AF	Altre forme	ID	Istituto di credito di diritto pubblico

AC	Associazione	IR	Istituto religioso
AI	Associazione impresa	MA	Mutua assicurazione
PA	Associazione in partecipazione	PF	Persona fisica
AT	Azienda autonoma statale	PC	Piccola società cooperativa
AM	Azienda municipale	PS	Piccola società cooperativa a responsabilità limitata
AP	Azienda provinciale	AU	Società per azioni con socio unico
AR	Azienda regionale	SR	Società a responsabilità limitata
AZ	Azienda speciale	RR	Società a responsabilità limitata a capitale ridotto
LL	Azienda speciale di cui al D.Lgs. n. 267/2000	SU	Società a responsabilità limitata con unico socio
AL	Azienda speciale di ente locale	RS	Società a responsabilità limitata semplificata
CE	Comunione ereditaria	SA	Società anonima
CO	Consorzio	CN	Società consortile
CC	Consorzio con attività esterna	SL	Società consortile a responsabilità limitata
CZ	Consorzio di cui al D.Lgs. n. 267/2000	OS	Società consortile cooperativa a responsabilità limitata
CF	Consorzio fidi	AE	Società consortile in accomandita semplice
CR	Consorzio intercomunale	AN	Società consortile in nome collettivo
CM	Consorzio municipale	SO	Società consortile per azioni
CS	Consorzio senza attività esterna	SC	Società cooperativa
RC	Contratto di rete dotato di soggettività giuridica	CI	Società cooperativa a responsabilità illimitata
OO	Cooperativa sociale	CL	Società cooperativa a responsabilità limitata
EN	Ente	OC	Società cooperativa consortile
ES	Ente di cui alla LR n. 88/93	SG	Società cooperativa europea
ED	Ente diritto pubblico	SS	Società costituita in base a leggi di altro Stato
EE	Ente ecclesiastico	SF	Società di fatto

ER	Ente ecclesiastico civilmente riconosciuto	SM	Società di mutuo soccorso
EI	Ente impresa	SD	Società europea
EM	Ente morale	AA	Società in accomandita per azioni
EC	Ente pubblico commerciale	AS	Società in accomandita semplice
EP	Ente pubblico economico	SN	Società in nome collettivo
EL	Ente sociale	SI	Società irregolare
FO	Fondazione	SZ	Società non prevista dalla legislazione italiana
FI	Fondazione impresa	SP	Società per azioni
GE	Gruppo europeo di interesse economico	SE	Società semplice
IF	Impresa familiare	SV	Società tra professionisti
DI	Impresa individuale	ST	Soggetto estero
IC	Istituto di credito		

Il successivo campo 13 richiede l'indicazione della tipologia di impresa, riscontrabile dalla dimensione della stessa come individuate dalla Raccomandazione UE 2003/361/CE. Precisamente:

Codice	Tipologia di impresa
1	Micro impresa
2	Piccola impresa
3	Media impresa
4	Grande impresa
5	Non classificabile (da utilizzare per i soggetti pubblici)

Si ricorda che la classificazione delle imprese in micro, piccola o media impresa è legata ai seguenti parametri:

Elementi da considerare	Micro impresa	Piccola impresa	Media impresa
Dipendenti	Meno di 10	Meno di 50	Meno di 250
Fatturato	Non superiore a 6.000.000	Non superiore a 6.100.000	Non superiore a 6.500.000
Totale bilancio	Non superiore a 6.000.000	Non superiore a 6.100.000	Non superiore a 6.100.000

Nel campo 14 andrà indicato il codice ATECO dell'attività esercitata.

Nel successivo campo 15, si avrà cura di indicare il settore dell'attività, rinvenibile dalla seguente tabella:

Cod.	Settore	
1	GENERALE	Aiuti di Stato (diversi dagli aiuti SIEG e dagli aiuti nei settori AGRICOLTURA e PESCA) ovvero aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) n. 1407/2013 (o successivi) ad un beneficiario che non opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi ai sensi dell'art. 3, comma 2, par. 2, Reg (UE) n. 1407/2013 o che opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi ai sensi dell'art. 3 comma 3, Reg (UE) n. 1407/2013.
2	STRADA	Aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) n. 1407/2013 (o successivi) ad un beneficiario che opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi ai sensi dell'art. 3, comma 2, par. 2, Reg (UE) n. 1407/2013.
3	SIEG	Aiuti SIEG ovvero aiuti de minimis SIEG concessi ai sensi del Reg (UE) n. 360/2012 (o successivi) ad un beneficiario attivo sui Servizi di Interesse Economico Generale (SIEG).
4	AGRICOLTURA	Aiuti di Stato di cui all'art. 107, TFUE relativi al settore agricolo e forestale e nelle zone rurali ovvero aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) n. 1408/2013 (o successivi).
5	PESCA	Aiuti di Stato di cui all'art. 107, TFUE relativi al settore della pesca e dell'acquacoltura ovvero aiuti de minimis concessi ai sensi del Reg (UE) n. 717/2014 (o successivi).

Il Regolamento UE 1407/2013 (articolo 3, comma 2) prevede che l'importo massimo triennale degli aiuti "de minimis" non possa eccedere l'importo di 200.000 euro.

Se deve, però, ricordare che vi sono delle deroghe a tale regola generale. Pertanto, nel settore trasporto merci su strada il limite è di 100.000 euro in 3 anni. Può, però, tornare a

200.000 euro qualora l'azienda svolga anche altre attività. In questa fattispecie lo Stato membro deve essere in grado di garantire che per la sola attività di trasporto l'azienda non tragga più di 100.000 euro di vantaggio.

Altra particolarità compilativa la si riscontra quando nel campo 15 è stato indicato un aiuto nel settore SIEG (codice 3) in quanto nel campo 16 si dovrà indicare anche il tipo di servizio secondo uno dei seguenti codici:

Cod.	Descrizione
1	Edilizia Sociale
2	Servizi di rete settore Energia
3	Servizi di telecomunicazioni compresa la banda larga
4	Servizi finanziari
5	Servizi postali
6	Trasporto terrestre passeggeri – ferroviario
7	Trasporto marittimo
8	Trasporto aereo
9	Servizi di radiodiffusione radiotelevisiva
10	Servizi di rete settore Acqua
11	Servizi di rete settore Gas
12	Trasporto terrestre passeggeri – strada
13	Servizi sanitari o sociali

Nel campo 17 si dovrà esporre l'importo complessivo dell'aiuto spettante, consistente nel risparmio d'imposta o nel credito d'imposta.

Più sopra abbiamo già detto che tale rigo, come anche il rigo 29, non devono contenere l'importo quando si tratta dei contributi che nel campo 1 sono stati individuati dai codici 20, 22, 23, 27 e 28. Si tratta dei vari codici legati ai fondi perduto dei vari decreti Covid-19 del 2020.

Nei campi da 18 a 29 vanno indicati i dati dei singoli progetti.

Nei campi 18 e 19 si dovrà esporre rispettivamente la data di inizio e di fine del Progetto.

Nei campi da 20 a 25 va esposta la localizzazione del Progetto. Qualora non sia prevista una localizzazione del progetto i campi non dovranno essere compilati poiché le informazioni richieste sono riferite alla sede dell'azienda.

Nel campo 26 andranno esposte le tipologie di costi sostenibili che, ovviamente, devono essere compatibili con la tipologia dell'aiuto. Anche in questo caso si tratta di indicare un codice rinvenibile dalla sottostante tabella.

Cod.	Descrizione
1	Materiali – Terreni
2	Materiali – Immobili
3	Materiali – Impianti / Macchinari / Attrezzature
4	Materiali – Progettazione / studi / consulenze
5	Immateriali – Licenze
6	Immateriali – Know-How
7	Immateriali – Conoscenze tecniche non brevettate
8	Immateriali – Marchi
9	Immateriali – Diritti di brevetto
10	Costi di personale – Formazione professionale
11	Costi di personale – Costo del personale
12	Materie prime, di consumo e merci
13	Servizi – Servizi professionali
14	Oneri diversi di gestione
15	Ammortamenti – Costo di strumenti e attrezzature
16	Ammortamenti – Costo dei fabbricati e dei terreni
17	Ammortamenti – Costi della ricerca contrattuale, delle conoscenze e dei brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne alle normali condizioni di mercato
18	Costi generali – Spese generali
19	Oneri finanziari
20	Non individuabili secondo le definizioni di cui ai Regolamenti Comunitari. Il codice va utilizzato quando la spesa relativa alla misura non è ricompresa tra quelle individuabili in base alle definizioni contenute nei Regolamenti comunitari.
31	Servizi – Altri servizi

Nel campo 27 si dovrà esporre l'ammontare delle spese agevolabili. Qualora a campo 26 sia stato indicato il codice 20, nel rigo non si dovrà indicare alcun import.

Il campo 28 è destinato ad accogliere l'intensità dell'aiuto espresso in misura percentuale. La percentuale va indicata solo se prevista dalla norma agevolativa.

L'ultimo campo di questo rigo, il campo 29, conterrà l'ammontare dell'aiuto spettante riguardante la spesa indicata nel campo 27.

Ricorda, come già anticipato nel commento al contenuto del campo 17, che il rigo non dovrà contenere alcun importo per i contributi a fondo perduto da Covid-19 individuati nel campo 1 con i codici 20, 22, 23, 27 e 28.

Infine il rigo RS402, nel quale è richiesta l'indicazione dei codici fiscali delle imprese che formano un'impresa unica assieme al soggetto beneficiario, ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, del Regolamento UE n. 1407/2013.

Ricordiamo che il concetto di impresa unica riguarda:

- un'impresa che detiene la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di un'altra impresa;
- un'impresa che ha il diritto di nominare o revocare la maggioranza dei membri del Consiglio di amministrazione, di direzione o di sorveglianza di un'altra impresa;
- un'impresa che ha il diritto di esercitare un'influenza dominante su un'altra impresa in base ad un contratto concluso con quest'ultima oppure in virtù di una clausola dello statuto di quest'ultima;
- un'impresa azionista o socia di un'altra impresa controlla da sola, in base ad un accordo stipulato con altri azionisti o soci dell'altra impresa, la maggioranza dei diritti di voto degli azionisti o soci di quest'ultima.

È utile altresì ricordare che si tratta sempre di un'impresa unica anche quando le situazioni esposte nell'elenco si manifestino anche indirettamente attraverso una o più delle altre imprese.

Aiuti di stato e trasparenza

In sede di conversione in legge del DL 52/2021 denominato “decreto riapertura”, è stato inserito un emendamento a mezzo del quale gli aiuti ottenuti dal 1/1/2020 al 31/12/2020 potranno essere pubblicizzati secondo le previsioni della Legge 124/2017, entro il 30/6/2022. Inoltre è sancito che per il 2021 non saranno applicate le sanzioni previste dall'articolo 1, comma 125-ter della medesima disposizione.

L'Approfondimento – 3

Gli interpelli dell'Agazia delle Entrate del mese di giugno – prima parte

di Francesco Burzacchi

PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di GIUGNO 2021, dall'Agazia delle Entrate.

INTERPELLO N. 388 DEL 03/06/2021 – IMPRESA SOCIALE E PRESTAZIONI SOCIO SAITARIE

La Regione istante rappresenta di aver affidato la gestione di attività socio-formative, sportive e laboratoriali, svolte in favore di soggetti con disabilità sensoriale, non vedenti e ipovedenti, in regime di convitto e semiconvitto. Al fine dell'affidamento è stato sottoscritto un contratto di servizio stipulato con un Raggruppamento Temporaneo di Imprese, composto interamente da cooperative sociali di cui alla L. n. 389/1991 e, più precisamente, da un Consorzio di cooperative sociali in qualità di mandatario e da una cooperativa sociale in qualità di mandante. Il RTI dovrà ottemperare all'attività di tutoraggio, attività ginniche sportive ed agonistiche, attività laboratoriali, attività per il tempo libero, assistenza materiale continuativa e infermieristica di base oltre che all'accoglienza, alloggio e alla fornitura di pasti e servizio di trasporto. Successivamente all'aggiudicazione della gara, il RTI, ha comunicato l'intenzione di costituire una società di scopo S.r.l., con la qualifica di impresa sociale ai sensi e per gli effetti del D.Lgs 3 luglio 2017, n. 112. La Regione istante chiede se, ai fini della gestione dei servizi ed attività socio-formative a beneficio di utenti videolesi in regime di convitto e semiconvitto, la costituzione da parte del RTI aggiudicatario di una società a responsabilità limitata in quanto "impresa sociale", comporti un mutamento della disciplina IVA applicabile e, soprattutto, in quali termini. Valutando il contenuto del contratto, l'Agazia delle Entrate premette come solo alcune delle prestazioni previste soddisfano i requisiti richiesti per l'esenzione Iva di cui all'art. 10 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, ai numeri 20), 21) e 27- ter) e, nello specifico, solo quelle che vengono svolte in modalità residenziale ed in

regime di convitto, oltre alle prestazioni a queste accessorie. L'Agenzia delle Entrate, in risposta all'istante chiarisce come dal momento che l'impresa sociale, nella forma di S.r.l., per espressa previsione normativa non può acquisire la qualifica di O.N.L.U.S. in forza dell'art. 10, co. 10, D.Lgs. n. 460 del 1997, né può rientrare nell'ambito degli enti del Terzo settore di natura non commerciale in base al co. 1, art. 79 del CTS, le prestazioni socio-sanitarie e di assistenza domiciliare o ambulatoriale rese dalla stessa impresa sociale in favore di soggetti con disabilità sensoriale, all'interno dell'Istituto in esame, non rientrano nel campo di applicazione dell'art. 10, n. 27-ter), del D.P.R. n. 633 del 1972.

INTERPELLO N. 390 DEL 07/06/2021 – TASSAZIONE DI UN ATTO DI TRANSAZIONE TRA EREDI E TERZO

Tramite il presente interpello l'istante illustra di essere uno degli eredi legittimi della propria zia, coniugata senza figli, deceduta senza lasciare testamento. Il patrimonio mobiliare del de cuius, costituito da conti correnti e titoli, è in parte cointestato con il marito e con un terzo soggetto non erede. Il terzo soggetto non erede, sollecitato dagli eredi, si dichiara disponibile a riconoscere la parziale intestazione fittizia del citato patrimonio mobiliare tramite dichiarazione scritta e di voler pagare pro-quota, agli eredi, l'importo corrispondente alla riconosciuta quota fittizia. Conseguentemente gli eredi ed il terzo soggetto stipulano un accordo tra vivi tramite scrittura privata non autenticata, con le volontà appena descritte. L'istante chiede chiarimenti circa il corretto trattamento ai fini delle imposte dirette degli effetti della scrittura privata. L'Agenzia delle Entrate, leggendo la bozza dell'accordo, chiarisce come le stesse intendano realizzare un regolamento d'interessi e pertanto l'atto rientrerebbe tra gli atti di natura transattiva volti ad evitare una lite attuale o potenziale. Inoltre, continua sempre l'Agenzia delle Entrate, poiché l'accordo in esame comporta un obbligo di pagamento a carico del terzo, si applica l'imposta proporzionale di registro con l'aliquota del 3% prevista per gli atti a contenuto patrimoniale dall'art. 9 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR.

INTERPELLO N. 393 DEL 07/06/2021 – ERRATA APPLICAZIONE DEL REVERSE CHARGE

Nel presente interpello, la società cedente istante riferisce di acquistare beni dalla sua controllata italiana e di rivendere alla cessionaria, operatore comunitario non residente, identificata direttamente ai fini IVA in Italia ai sensi dell'art. 35-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, dei beni che vengono consegnati dalla controllata direttamente alla cessionaria in un magazzino localizzato in Italia. Sempre la società cedente istante, dichiara di considerare la cessione di beni effettuata dalla controllata alla cedente, quale operazione territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia ai sensi dell'articolo 7-bis del decreto IVA per cui, la controllata emette fattura esercitando la rivalsa con aliquota IVA al 22%. Inoltre, sempre la società istante, dichiara di considerare anche la successiva cessione, effettuata dalla cedente alla cessionaria, operazione territorialmente rilevante ai fini IVA in Italia in quanto, anche in tal caso, i beni sono ceduti in Italia. La società istante riferisce di aver erroneamente emesso fattura in regime di non imponibilità IVA, nelle annualità 2018 e 2019, facendo assolvere l'imposta dalla cessionaria mediante il meccanismo dell'inversione contabile: essendo infatti la cessionaria, soggetto non residente identificato ai fini IVA in Italia, la società istante cedente, avrebbe dovuto assolvere l'IVA direttamente tramite la nomina di un rappresentante fiscale o identificazione diretta. Da un punto di vista fattuale, l'istante è dell'idea che alcun danno è stato procurato all'Erario in quanto l'IVA è stata comunque corrisposta dalla cessionaria mediante il meccanismo del reverse charge ma, in capo alla cedente si è generato un rilevante credito IVA che è stato, inutilmente, chiesto a rimborso mediante la procedura di cui all'art. 38-bis2 del Decreto IVA. Pertanto la società cedente istante, chiede di conoscere come regolarizzare l'attività avvenuta nelle annualità 2018 e 2019 e come recuperare il credito IVA maturato. L'Agenzia delle Entrate conferma come, nonostante l'errore, la cedente conservi il diritto ad ottenere il rimborso dell'IVA addebitata alla sua partita IVA spagnola, con la procedura di cui all'articolo 38-bis2: diversamente si determinerebbe l'impossibilità per il contribuente di recuperare l'IVA, ledendo in tal modo il principio di neutralità dell'imposta. Quello che invece non è possibile fare, come suggerito dalla società istante, è presentare nell'anno 2021, una dichiarazione annuale IVA omessa relativa ai periodi d'imposta 2018 e 2019. Al riguardo, infatti, con la risoluzione n. 31/E del 1° marzo 2005, è stato chiarito che un soggetto non residente, che ha effettuato acquisti in data antecedente a quella di identificazione, può comunque

esercitare il diritto a detrazione dell'IVA purché dia prova di avere effettuato tali acquisti in relazione ad un'attività economica avviata.

INTERPELLO N. 401 DEL 10/06/2021 – TRATTAMENTO FISCALE DI UNA SOMMA EROGATA IN ATTUAZIONE DI UN ACCORDO TRANSATTIVO

Tramite il presente interpello, l'istante, nell'ambito del procedimento di realizzazione dei lavori relativi alla viabilità locale, a fronte di una più ingente richiesta risarcitoria attivata dal Consorzio appaltatore, ha attivato un tentativo di componimento bonario ex articolo 240 del D.Lgs n. 163 del 2006, pervenendo alla definizione della stessa con il riconoscimento di una somma a saldo e stralcio di ogni ulteriore richiesta fino alla emissione del determinato stato avanzamento lavori. Nella fase di raggiungimento dello schema di accordo transattivo, il Consorzio Appaltatore ha aggiunto la previsione dell'IVA al 10% da applicarsi sulla somma omnicomprensiva. La somma transattiva, riguarda i maggiori oneri di progettazione, l'illegittimo fermo lavori, l'adeguamento dei prezzi di contratto, il rimborso per le spese per l'analisi di terre e rocce da scavo. Ciò premesso, l'interpellante chiede di conoscere se sull'importo oggetto di accordo transattivo, debba essere applicata l'IVA e, nel caso, quale sia la corretta aliquota da applicare. L'Agenzia delle Entrate chiarisce come, con la transazione in questione, le parti intendono comporre, con reciproche concessioni, la controversia insorta in seguito all'esecuzione del predetto appalto in relazione ai maggiori oneri subiti dal Consorzio. Conseguentemente, con riferimento alla somma oggetto dell'accordo transattivo che l'interpellante riconosce al Consorzio, a saldo, stralcio e tacitazione di qualsiasi pretesa sorta in dipendenza del contratto di appalto, l'Agenzia delle Entrate ritiene integrato il requisito oggettivo per l'applicazione dell'IVA sussistendo il sinallagma tra la assunzione di un obbligo di non fare, inteso quale rinuncia alle liti da parte del soggetto beneficiario delle predette somme e, l'erogazione di una somma di denaro da parte dell'interpellante prevista a fronte della assunzione di tale obbligo.

INTERPELLO N. 404 DEL 11/06/2021 – CONFERIMENTO E ESONERO ACCONTO IRAP

La società istante comunica di essere interamente partecipata dalla società BETA e di essere stata costituita nel novembre 2019 con esercizio fiscale coincidente con l'anno solare. La società BETA, con effetto dal 31 dicembre 2019, ha conferito il proprio intero complesso aziendale alla società istante, mutando la propria denominazione da BETA a GAMMA e, modificando il proprio oggetto sociale. Considerata la predetta riorganizzazione aziendale senza soluzione di continuità, la società conferitaria ha optato per la non debenza della prima rata di acconto Irap che sarebbe spettata in assenza dell'operazione straordinaria. La società istante chiede conferma del comportamento adottato. L'Agenzia delle Entrate ricorda come nelle operazioni di conferimento, sia la società conferente che la società conferitaria permangono nel loro autonomo e distinto riferimento tributario e quindi non si pongono, questioni di assunzione, da parte di uno dei soggetti, di obblighi tributari riferibili all'altro soggetto. Pertanto l'Agenzia delle Entrate esclude, con riguardo al periodo d'imposta 2020 che la società istante conferitaria possa determinare l'acconto Irap facendo riferimento alla dichiarazione del diverso soggetto conferente.

INTERPELLO N. 407 DEL 16/06/2021 – NUOVA DITTA INDIVIDUALE E REGIME IMPATRIATI

Il soggetto istante dichiara di essere una persona fisica con doppia cittadinanza svizzera e turca, laureato in economia bancaria presso un istituto svizzero e residente all'estero da circa sette anni dove svolge, in virtù delle conoscenze tecniche acquisite nel corso della propria carriera accademica e professionale, un'attività di consulenza in favore di diversi soggetti che risiedono in molteplici paesi. A seguito di sopravvenute esigenze di maggiore stabilità e sicurezza, legate a ragioni di natura personale e familiare, l'istante intende trasferirsi in Italia con il proprio nucleo familiare, con decorrenza dal periodo di imposta 2021 e continuare a svolgere la propria attività. Per il proseguo della propria attività in Italia, l'istante intende costituire una società di diritto italiano nella forma di Newco S.r.l. unipersonale con sede legale in Italia, avente quale oggetto sociale la prestazione di servizi di consulenza generica coincidenti con l'attività precedentemente svolta. In sede di costituzione della Newco S.r.l. unipersonale, l'istante intenderebbe

assumere la qualifica di amministratore unico, e intenderebbe percepire un compenso variabile, su base annua, determinato in una misura ricompresa tra l'80% e il 90% degli utili di esercizio eventualmente conseguiti dalla Newco S.r.l. unipersonale. L'istante precisa che non è sua intenzione svolgere altre attività di natura professionale e/o di lavoro autonomo, e che il proprio reddito imponibile da assoggettare a tassazione ai fini Irpef, sarebbe integralmente costituito dall'eventuale compenso percepito dalla Newco S.r.l. unipersonale, rispetto al quale intende avvalersi del regime fiscale riservato ai lavoratori "impatriati" di cui all'articolo 16, D.Lgs 14 settembre 2015 n. 147. Date le premesse, l'istante chiede se l'operazione rappresentata di costituzione di Newco S.r.l. unipersonale di cui egli sia unico socio ed amministratore, configuri una situazione di abuso del diritto ex art. 10-bis, L. n. 212 del 2000. L'Agenzia delle Entrate premette che la fattispecie rappresentata, integra un'ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10-bis, L. 27 luglio 2000, n. 212 ai fini dell'Irpef. Infatti l'entità del compenso, quale reddito assimilato al lavoro dipendente in qualità di amministratore, è aleatoria e variabile poiché dipende esclusivamente dai risultati economici della società di cui l'amministratore è al contempo l'unico socio che, in tale veste, dovrebbe invece veder remunerato il capitale investito sotto forma di partecipazione agli utili. Inoltre non si configura un vincolo di subordinazione dell'amministratore unico rispetto all'organo societario. Date le premesse, l'istante potrebbe agevolmente trasferire la maggior parte degli utili prodotti dalla società, a compenso amministratore al mero fine di fruire della tassazione ridotta prevista dal regime agevolato dei lavoratori "impatriati". Da detto comportamento ne deriverebbe un cospicuo abbattimento dell'imponibile fiscale qualificabile come indebito in contrasto con la *ratio* sottesa alla norma agevolativa dei lavoratori "impatriati".

INTERPELLO N. 413 DEL 16/06/2021 – ATTO DI COMUNIONE TRA CONIUGI

L'istante notaio, illustra di essere incaricato della stipula di un atto di messa in comunione di beni immobili da parte di due coniugi. Per il tempo in cui avranno cessato di vivere, i coniugi intendono disporre dei propri beni in favore dei due figli Tizio e Caio, in modo tale per cui i beni di proprietà della madre siano destinati a Tizio e, i beni di proprietà del padre siano destinati a Caio considerando che i valori dei due compendi di beni si equivalgono. Il notaio istante però nutre forte dubbi di riuscire a perseguire le volontà dei coniugi tramite la redazione dei testamenti. Pertanto, i coniugi intendono procedere al perfezionamento di un atto di messa in comunione dei beni di proprietà di ciascun

coniuge, al fine di diventare comproprietari, in parti uguali, dei beni messi in comunione. Premesso quanto sopra, il notaio istante chiede se all'atto di messa in comunione dei beni dei due coniugi, attualmente di proprietà esclusiva di ciascun genitore, sia applicabile l'imposta di registro con l'aliquota pari all'1% propria degli atti aventi natura dichiarativa. L'Agenzia delle Entrate illustra come con il contratto di comunione in esame, ciascun coniuge diverrebbe titolare, a fronte delle due diverse proprietà conferite all'unica massa, di una quota della nuova comproprietà di valore esattamente corrispondente al valore della proprietà esclusiva preposseduta. Inoltre, aggiunge sempre l'Agenzia delle Entrate, anche l'atto di messa in comunione, avendo effetti pari ma di direzione opposta a quelli del contratto di divisione, derivando dal costituirsi, a mezzo della stessa, una comunione con quote soggettive speculari a quelle proprie dei beni preposseduti, ha natura dichiarativa. Pertanto, l'Agenzia delle Entrate conferma quanto affermato dal notaio istante in ordine alla natura dichiarativa del contratto costitutivo della comunione e del conseguente trattamento fiscale, con applicazione dell'imposta di registro nella misura del 1%, ai sensi dell'art. 3 della Tariffa, Parte Prima, allegata al TUR.

✓

Le prossime scadenze



16 luglio 2021

IVA

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

SOSPENSIONE VERSAMENTI COVID

Ripresa - Versamento della 7^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2021 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

20 luglio 2021

REDDITI 2021

Termine per il versamento del saldo 2020 e/o del 1° acconto 2021 delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi per le persone fisiche, le società di persone e i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio entro il 30.04.2021 o della 1^a rata delle stesse in caso di rateizzazione, senza l'applicazione della maggiorazione.

IRAP 2021

Termine di versamento del saldo 2020 e del 1° acconto 2021 dell'Irap risultante dalla dichiarazione, senza maggiorazione.

IMPOSTE DIRETTE

Termine per effettuare il versamento dell'acconto del 20% sui redditi a tassazione separata senza maggiorazione.

CEDOLARE SECCA

Termine di versamento, in unica soluzione o come 1^a rata (nella misura del 40%) del saldo e dell'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta (di importo complessivo pari o superiore a € 257,52), senza maggiorazione.

ISA

Termine di versamento dell'Iva, senza maggiorazione, sui maggiori ricavi o compensi indicati nella dichiarazione dei redditi.

DIRITTO ANNUALE CCIAA

Termine di versamento del diritto annuale alla Camera di Commercio per le imprese già iscritte al Registro delle Imprese, senza la maggiorazione dello 0,40%.
