



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno settimanale

Focus settimanale:

- Stampa dei registri contabili
- Le diverse forme di prestazioni occasionali
- Beni concessi in uso a terzi e beni di terzi – ammortamento – seconda parte
- Mancata compilazione del quadro RW
- L'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Stampa dei registri contabili.....	11
Le diverse forme di prestazioni occasionali	14
L'Approfondimento – 1	17
Beni concessi in uso a terzi e beni di terzi – ammortamento – seconda parte	17
L'Approfondimento – 2	26
Mancata compilazione del quadro RW	26
L'Approfondimento – 3	36
L'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica	36
L'angolo informatico	45
Bloccare e sbloccare file pdf.....	45

*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



Definizione agevolata delle liti fiscali in Cassazione	IL SOLE 24 ORE 10.10.2022	La legge sulla riforma della giustizia tributaria (L. 130/2022) ha stabilito che, in relazione alle liti fiscali pendenti in Cassazione, in caso di doppia sconfitta integrale dell'Agenzia delle Entrate nei precedenti gradi di giudizio, si possono cancellare le liti fino a 100.000 euro pagando il 5%. Nel caso invece in cui l'Agenzia abbia perso in tutto o in parte in uno solo dei gradi di merito, la sanatoria sarà rivolta alle liti fino a 50.000 euro e con il pagamento del 20%.
Superbonus 110% e comunicazione cessione crediti	IL SOLE 24 ORE 10.10.2022	In relazione al superbonus 110%, la circolare dell'Agenzia delle Entrate 6.10.2022, n. 33 consente di applicare l'istituto della remissione in bonis alle opzioni per la comunicazione delle opzioni di cessione dei crediti o di sconto in fattura. Per questo motivo, è possibile trasmettere le opzioni relative alle spese sostenute nel 2021 o alle rate residue delle spese 2020, entro il 30.11.
Bonus antinflazione per i professionisti	IL SOLE 24 ORE 10.10.2022	Il decreto Aiuti-bis prevede che il bonus da 200 euro è destinato ai professionisti con redditi 2021 dichiarati fino a 35.000 euro, iscritti alla Gestione Separata Inps o alle Casse di previdenza di categoria. Il decreto Aiuti-ter ha poi stabilito che i soggetti con un reddito entro i 20.000 euro, possono beneficiare di ulteriori 150 euro.
Regime forfetario, fattura elettronica e sanzioni	IL SOLE 24 ORE 10.10.2022	Il periodo di moratoria per la fatturazione elettronica dei contribuenti forfetari è terminato il 01.10.2022 ed ora sono in vigore le tempistiche ordinarie per l'emissione delle fatture.
Sanatoria per credito d'imposta R&S	IL SOLE 24 ORE 10.10.2022	Le domande di riversamento volontario del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, possono essere trasmesse entro il 31.10.2022 anche se possono essere definiti solamente gli utilizzi dei crediti effettuati al 22.10.2021.

Acquisti presso fornitori esteri e fattura elettronica	ITALIA OGGI 11.10.2022	L'Agenzia delle Entrate ha affermato che in relazione agli acquisti presso fornitori esteri è obbligatorio predisporre e trasmettere al Sistema di Interscambio un file ad integrazione della fattura del fornitore, a seconda dei casi, con tipologia documento TD17, TD18 e TD19, al fine di adempiere agli obblighi di cui all'art. 1, c. 3- bis D.lgs. 127/2015. Per le fatture cartacee con addebito dell'Iva, ricevute da San Marino, invece, occorre la segnalazione elettronica all'Agenzia utilizzando il tipo documento TD28.
Voucher fiere	IL SOLE 24 ORE 11.10.2022	Il decreto direttoriale 7.10.2022 del Mise ha comunicato i nominativi degli oltre 4.000 beneficiari del voucher fiere.
Esclusione dall'appalto per violazioni fiscali non definitive	IL SOLE 24 ORE 14.10.2022	Il decreto Mef del 28.09.2022, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12.10.2022, ha individuato i casi in cui è possibile essere esclusi dalla partecipazione alle procedure di appalto per gravi violazioni in materia fiscale non definitivamente accertate.
Novità per le fatture elettroniche dal 01.10.2022	IL SOLE 24 ORE 15.10.2022	Dal 1.10.2022 è possibile utilizzare le specifiche tecniche da utilizzare per generare il tracciato Xml dell'e-fattura adeguate alla versione 1.7.1.
Bonus edilizi	ITALIA OGGI 15.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, sul proprio sito istituzionale e nella sezione relativa alle domande frequenti (FAQ del 12.10.2022), ha risposto a ulteriori quesiti in merito alla corretta compilazione del modello di comunicazione delle opzioni per le cessioni e sconto sul corrispettivo, di cui all'art. 121 del D.L. 34/2020.

L'Agenzia interpreta

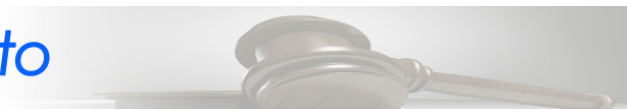


Correzione degli errori sui bonus edilizi	CIRCOLARE N. 33/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che è possibile apportare correzioni su quasi tutte le situazioni di errore emergenti dalle comunicazioni di cessione o sconto in fattura sui bonus edilizi, predisposte in questi mesi, oltre il quinto giorno del mese successivo all'invio (omissioni comprese).
Remissione in bonis comunicazione bonus edilizi	RISOLUZIONE N. 58/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha fornito le istruzioni per compilare il mod. F24 Elide, al fine di versare la sanzione pari a € 250, al fine di aderire alla remissione in bonis.
Codice tributo per cessione crediti energia e gas terzo trimestre 2022	RISOLUZIONE N. 59/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, istituisce i codici tributo utili alla compensazione ai cessionari dei crediti d'imposta anti-carò bollette del terzo trimestre 2022.
Beni usati, regime del margine e regime Oss	INTERPELLO N. 497 DEL 11.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha stabilito che il regime del margine è lo schema naturale di imposizione Iva per le cessioni di beni usati. Tuttavia, può essere disapplicato, anche solo per alcune cessioni, a favore dell'applicazione dell'Iva secondo i modi ordinari, dandone comunicazione nella dichiarazione Iva.
Vendite a distanza e territorialità Iva	INTERPELLO N. 498 DEL 11.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che quando il fornitore di vendite a distanza è un soggetto di San Marino, la soglia delle operazioni che decide della territorialità dell'imposta è di € 28.000.
Dividendi ai soci di associazioni tra professionisti	INTERPELLO N. 486 DEL 11.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la disciplina fiscale dei dividendi prevista per le società semplici si applica anche alle associazioni tra professionisti.
Credito d'imposta per attività fisica adattata	PROVVEDIMENTO N. 382131/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito le istruzioni e approvato il modello per richiedere il credito di imposta per

		attività fisica adattata, introdotto dalla L. 234/2021.
Revoca della rivalutazione e del riallineamento	PROVVEDIMENTO DEL 29.09.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha dato attuazione alla revoca del regime della rivalutazione e del riallineamento prevista dall'art. 1, c. 624 L. 234/2021, stabilendo le modalità, i termini e gli effetti.
Tax credit per sistemi di accumulo	PROVVEDIMENTO N. 382045/2022	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, stabilisce le modalità, i termini di presentazione e il contenuto dell'istanza per il riconoscimento del credito d'imposta per le spese sostenute per sistemi di accumulo integrati in impianti elettrici alimentati da fonti rinnovabili.
Cessione di bonus edilizi all'oscuro del contribuente	CIRCOLARE N. 33/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che se il contribuente ritiene che, a suo nome e sua insaputa, sia stata inviata una comunicazione di cessione del credito o di sconto in fattura dei bonus edilizi, per fare intervenire direttamente l'Agenzia delle Entrate egli deve denunciare il fatto all'Autorità giudiziaria o alla Polizia giudiziaria.
Rimborsi facilitati illegittimi per viaggiatori extracomunitari	RISOLUZIONE N. 60/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, non ritiene legittima la procedura di facilitazione del rimborso Iva ai viaggiatori extracomunitari ideata da una società del Regno Unito, che permetteva ai viaggiatori di acquistare i beni da negozianti italiani in nome e per conto della società, in veste di mandatario con rappresentanza, e subito dopo li acquisterebbe in nome proprio dalla società stessa al medesimo prezzo.
Cessione di utility token	INTERPELLO N. 507 DEL 12.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, non ritiene fuori campo l'Iva l'emissione e la cessione di utility token, che consentono di ottenere una prestazione di servizi a prezzo scontato.
Attività di estrazione di criptovalute	INTERPELLO N. 508 DEL 12.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'assenza di un rapporto di scambio di servizi permette all'attività di estrazione di criptovalute (mining) di beneficiare dell'esenzione dall'Iva.

Contributo straordinario sull'extraprofitto in caso di fusione	INTERPELLO N. 500 DEL 12.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che per il calcolo del contributo straordinario sull'extraprofitto delle società energetiche, in caso di fusione per incorporazione, occorre fare riferimento al saldo aggregato delle operazioni attive e passive risultanti dalle Lipe delle 2 società partecipanti alla fusione.
Separazione attività in gruppo Iva	INTERPELLO N. 501 DEL 12.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente la separazione delle attività all'interno di un gruppo Iva anche in caso di unico codice Ateco, a condizione che le attività da separare presentino elementi tali da poterle tenere distinte.
Risarcimento del danno da ritardata assunzione	INTERPELLO N. 509 DEL 12.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che costituisce base imponibile Irap il risarcimento danno da ritardata assunzione corrisposto al dipendente pubblico.
Iva su royalties incassate per utilizzo di una piattaforma online	INTERPELLO N. 504 DEL 12.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le royalties che un gestore di una piattaforma online riceverà dal laboratorio di analisi per un servizio destinato a una farmacia rappresentano il corrispettivo di prestazioni di servizi riconducibili, ai fini Iva, nell'ambito delle cessioni o concessioni in uso di marchi o brevetti.
Versamento accise per il destinatario registrato	INTERPELLO N. 506 DEL 12.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'anticipazione monetaria ricevuta dalla collegata per l'assolvimento dell'accisa non va confusa con il fatto che la medesima accisa è parte della base imponibile dell'Iva da assolvere in sede di immissione in consumo del carburante.

Il Giudice ha sentenziato



Conto lavorazione all'estero non rilevante per il plafond	CORTE DI CASSAZIONE N. 25893/2022	La Cassazione ha sancito che senza il trasferimento della proprietà dei beni esportati, per esempio in conto lavorazione all'estero, l'operazione di cessione agli effetti dell'Iva non sussiste e per questo non può maturare il plafond per gli acquisti in sospensione d'imposta.
Frodi carosello	CORTE DI CASSAZIONE N. 27920/2022	La Cassazione, in caso di utilizzo di fatture soggettivamente inesistenti, impone al giudice di merito di seguire un'attenta analisi per arrivare ad affermare la fittizietà di una operazione, valutando gli indizi nel loro complesso e puntando, quindi sulla natura soggettiva dell'operazione, piuttosto che su quella oggettiva.
Condanna al pagamento delle spese processuali d'ufficio	CORTE DI CASSAZIONE N. 24972/2022	La Cassazione, ha chiarito che nel processo tributario il giudice può condannare una delle parti al pagamento delle spese processuali d'ufficio, anche se manchi un'espressa richiesta della parte vittoriosa.
Inutilizzabili le dichiarazioni rilasciate dall'amministratore di fatto	CORTE DI CASSAZIONE N. 27448/2022	La Cassazione non permette l'utilizzo di dichiarazioni rilasciate dall'amministratore di fatto di una srl, condannato per il reato di frode fiscale di cui all'art. 2 D.Lgs. 74/2000, alla Guardia di Finanza senza le garanzie penali.
Credito per imposte estere su dividendi e royalties	CORTE DI CASSAZIONE N. 25698/2022	La Cassazione ha stabilito la non applicabilità dell'art. 165, c. 10 Tuir, ove la stessa non sia prevista dal trattato contro la doppia imposizione.
Il danno dell'evasione non equivale al tributo	CORTE DI CASSAZIONE N. 29682/2022	La Cassazione ha sancito che l'evasore deve risarcire l'Amministrazione Finanziaria, ma che l'importo da corrispondere non coincide automaticamente con l'importo del tributo evaso.

Residenza fiscale e iscrizione all'Aire	CORTE DI CASSAZIONE N. 29635/2022	La Cassazione ha stabilito che la residenza fiscale in Italia non si esclude solo con l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero, se il soggetto ha il proprio domicilio nel territorio dello Stato, inteso come sede principale degli affari, degli interessi economici e delle proprie relazioni personali.
Esenzione Imu per entrambi i coniugi	CORTE COSTITUZIONALE N. 209/2022	La Corte Costituzionale ha sancito l'illegittimità costituzionale della disciplina IMU in materia di abitazione principale. I coniugi effettivamente (e non fittiziamente) residenti in Comuni diversi che non hanno potuto fruire dell'esenzione da abitazione principale e che hanno versato l'Imu per le annualità ancora suscettibili di accertamento (dall'anno di imposta 2017 al 2022) hanno la possibilità di presentare istanze di rimborso ai Comuni competenti.
Rimborso Iva indebita	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-397/21	La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che il soggetto passivo al quale il fornitore ha indebitamente applicato l'Iva, versandola all'erario, ha diritto di chiedere il rimborso all'amministrazione finanziaria se non può ottenerlo dal fornitore.
Rimborso Iva corrisposta su beni non asportabili a fine locazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 27813/2022	La Cassazione ha sancito che spetta in ogni caso il rimborso dell'Iva corrisposta su beni per opere eseguite su terreni di terzi concessi in comodato.
Indeducibilità interessi moratori	CORTE DI CASSAZIONE N. 28740/2022	La Cassazione ha stabilito che gli interessi moratori per il ritardato pagamento di tributi non possono essere dedotti dal reddito.
Iva ridotta nella concessione del diritto d'uso delle palestre	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-330/21	La Corte di Giustizia Europea ha sancito che per la prestazione di servizi consistente nella concessione del diritto d'uso degli impianti sportivi di una palestra e nel fornire assistenza a singoli o gruppi, si applica l'Iva ridotta.

In breve

Stampa dei registri contabili

Di Francesco Costa

Il D.L. n. 73/2022, cosiddetto Decreto Semplificazioni Fiscali, convertito con Legge n. 122/2022, ha introdotto alcune novità in materia di stampa o conservazione sostitutiva digitale di libri e registri contabili.

In particolare, in base a quanto previsto dall'art. 1, comma 2-bis, che ha modificato l'art. 7, comma 4-quater, D.L. 10 giugno 1994, n. 357, l'aggiornamento con sistemi elettronici dei dati contabili determina la regolarità della tenuta e della conservazione di qualsiasi registro contabile anche in difetto di stampa cartacea o di conservazione digitale degli stessi.

In pratica questa regolarità è rispettata anche qualora non vengano osservati i termini previsti dal comma 4-ter (tre mesi) qualora di fronte ad eventuali richieste da parte degli organi accertatori i registri vengano prontamente stampati in loro presenza.

L'art. 7, comma 4-quater, D.L. 10 giugno 1994, n. 357 è stato oggetto nel corso del tempo di numerose modifiche. La versione originaria di tale comma, introdotto dal Decreto Legge 16 ottobre 2017, n. 148 con l'art. 19-octies, comma 6, disponeva: *"4 quater. In deroga a quanto previsto dal comma 4 ter, la tenuta dei registri di cui agli articoli 23 e 25 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con sistemi elettronici è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza"*.

Con questa aggiunta all'art. 7, il legislatore stabiliva, di fatto, la regolarità della tenuta dei registri IVA acquisti e vendite, tenuti con sistemi elettronici, in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi fossero:

- risultati aggiornati sui medesimi sistemi elettronici;

- stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.

Successivamente, l'art. 12-octies Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34 ha nuovamente modificato il comma 4-quater: *"4-quater. In deroga a quanto previsto dal comma 4 ter, la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza".*

In tal modo quanto precedentemente previsto per i registri IVA è stato ampliato a qualsiasi registro contabile.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 28 marzo 2022, n. 16 ha ritenuto utile ribadire che tenuta e conservazione dei documenti restano concetti ed adempimenti distinti, seppure posti in continuità (Interpello n. 236/2021).

Pertanto, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti e registri fiscalmente rilevanti tenuti in formato elettronico:

1. ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
2. entro tale momento (terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) vanno posti in conservazione nel rispetto del D.M. 17 giugno 2014 qualora il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, ovvero materializzati (stampati) in caso contrario.

Quest'anno l'art. 1, Decreto Legge 21 giugno 2022, n. 73 con il comma 2-bis ha così modificato il comma 4-quater: *4-quater. In deroga a quanto previsto dal comma 4 ter, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale ai sensi del codice di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.*

Con questa ultima modifica il legislatore supera l'interpretazione fornita dall'Agenzia con le sopracitate risoluzioni parificando tenuta e conservazione ai fini semplificativi.

Tuttavia, quanto disposto pone problematiche di coordinamento normativo e oltretutto presenta, in certi casi, difficoltà di natura applicativa; inoltre, non risponde all'esigenza sempre più marcata di digitalizzare i sistemi amministrativi, contabili e fiscali.

È necessario soffermarsi e valutare i benefici e le garanzie che la conservazione digitale a norma offre a coloro che adottano tale sistema di conservazione.

Conservazione digitale a norma vuol dire:

- garantire nel tempo l'immodificabilità, l'integrità e l'autenticità dei dati contabili con evidenti benefici di opponibilità ai terzi;
- garantire nel tempo la leggibilità, sicurezza e reperibilità in un sistema organizzato che segue precise regole dettate da Agid garantendo inoltre intercambiabilità fra i diversi conservatori; il fattore tempo ricopre un ruolo non di poco conto in un mondo in cui tecnologia e regole cambiano di frequente e spesso diventano uno dei maggior ostacoli alla gestione dei dati pregressi.

Le diverse forme di prestazioni occasionali

di Alberto De Stefani

In assenza dei requisiti della regolarità, stabilità e sistematicità, una prestazione si definisce occasionale e si possono distinguere:

- prestazioni di lavoro autonomo occasionali (articolo 2222 cod. civ.);
- prestazioni rese tramite contratto di prestazione occasionale (articolo 54-bis, comma 13, D.L. 50/2017);
- prestazioni rientranti nel Libretto Famiglia (articolo 54-bis, comma 10, D.L. 50/2017).

Approfondiamo i vari tipi di prestazione.

1. Le prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

Si tratta delle prestazioni che soddisfano i requisiti del contratto d'opera, disciplinato dall'articolo 2222 cod. civ, dove la prestazione deve avere come oggetto un'opera o un servizio ed essere svolta con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente.

Se in base alla disciplina civilistica tale prestazione si considera come una prestazione di lavoro autonomo, non è lo stesso dal punto di vista fiscale. I proventi che derivano infatti da questo tipo di prestazione non sono considerati, ai sensi dell'articolo 53 TUIR, redditi di lavoro autonomo in quanto privi del requisito della professionalità. I proventi derivanti da questo tipo di prestazione devono quindi essere annoverati tra i redditi diversi (articolo 67, comma 1, lettera l) del TUIR) e si determinano come differenza tra gli importi incassati in base al principio di cassa e i costi sostenuti (articolo 72, comma 2 del TUIR).

Infine, se il committente è anche sostituto d'imposta, egli deve operare una ritenuta d'acconto pari al 20% del compenso erogato.

2. Il contratto di prestazione occasionale

Questo tipo di contratto viene utilizzato nel momento in cui il soggetto deve realizzare prestazioni di lavoro occasionale di minor importanza.

Il contratto di prestazione occasionale non può essere utilizzato:

- da parte degli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze più di cinque lavoratori subordinati a tempo indeterminato. Sono esentate le aziende alberghiere e le strutture ricettive che operano nel settore del turismo, per le attività lavorative rese dai soggetti che operano nel settore agricolo, e che hanno alle proprie dipendenze non più di otto lavoratori;
- da parte delle imprese del settore agricolo, ad eccezione delle attività lavorative rese dai soggetti che operano in tale settore, a condizione che non risultano iscritti nell'anno precedente negli elenchi anagrafici dei lavoratori agricoli;
- da parte delle imprese dell'edilizia e di settori affini, delle imprese esercenti l'attività di escavazione o lavorazione di materiale lapideo, delle imprese del settore delle miniere, cave e torbiere;
- nell'esecuzione di appalti di opere o servizi.

Il contratto di prestazione occasionale serve a regolamentare le prestazioni dove i compensi non superano, per ciascun anno civile 5.000 euro per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, 5.000 euro complessivi per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori ovvero 5.000 euro per ciascun prestatore, per le attività degli steward relativi alle manifestazioni sportive.

3. Il Libretto Famiglia

Il Libretto Famiglia è un libretto nominativo prefinanziato utilizzabile per pagare le prestazioni occasionali rese a persone fisiche al di fuori dall'esercizio dell'attività di impresa e lavoro autonomo, nell'ambito di:

- piccoli lavori domestici, anche relativi al giardinaggio, pulizia o manutenzione;
- assistenza domiciliare ai bambini e alle persone anziane, ammalate o con disabilità;
- insegnamento privato supplementare;
- servizi di baby-sitting, ovvero per fare fronte agli oneri della rete pubblica dei servizi per l'infanzia o dei servizi privati accreditati;
- attività degli steward relativi alle manifestazioni sportive.

È possibile utilizzare il Libretto in alternativa al contratto di prestazione occasionale ed entro i limiti dei compensi già sopra analizzati. In ambito fiscale, l'articolo 54-bis, comma 4, D.L. 50/2017 prevede che *“i compensi percepiti dal prestatore sono esenti da imposizione fiscale, non incidono sul suo stato di disoccupato e sono computabili ai fini della determinazione del reddito necessario per il rilascio o il rinnovo del permesso di soggiorno”*.

L'Approfondimento – 1

Beni concessi in uso a terzi e beni di terzi – ammortamento – seconda parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi dell'ammortamento dei beni concessi in uso a terzi e sui beni di terzi.

Dopo aver trattato dei coefficienti di ammortamento applicabili ai locatari, dei coefficienti di ammortamento fiscale applicabili al leasing e dei coefficienti di ammortamento per gli affittuari (affitto d'azienda) concludiamo questa disamina occupandoci:

- della differenziazione tra manutenzioni ordinarie e straordinarie;
- dell'ammortamento sulle migliorie e delle spese incrementative sui beni di terzi.

MANUTENZIONI ORDINARIE E STRAORDINARIE

Un tema particolarmente interessante è senza ombra di dubbio quello riguardante le manutenzioni ordinarie e straordinarie sui beni di terzi.

Si registrano, infatti, numerosi casi nelle imprese italiane in cui il conduttore/locatore di immobili, impianti e macchinari, effettua manutenzioni sia ordinarie, che straordinarie nell'ambito di un contratto di locazione immobiliare, di una locazione operativa o di una locazione finanziaria (leasing).

Detto ciò, per comprendere al meglio questa tematica occorre per prima cosa distinguere tra:

- manutenzioni straordinarie e incrementative del valore dei beni. Sul punto si ricorda che solitamente le manutenzioni di questo tipo, non aventi ad oggetto beni locati, vanno ad incrementare il valore dei cespiti a cui si riferiscono;
- manutenzioni ordinarie, che hanno il fine di mantenere in buono stato i beni e che sono spese nell'esercizio.

Una chiara e precisa definizione di questi due differenti tipi di manutenzioni è fornita dal principio contabile OIC n. 16 che afferma che **“15. La manutenzione ordinaria è costituita dalle manutenzioni e riparazioni di natura ricorrente (ad esempio, pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall’uso) che vengono effettuate per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento per assicurarne la vita utile prevista, la capacità e la produttività originarie.**

16. La manutenzione straordinaria si sostanzia in ampliamenti, ammodernamenti, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene che producono un aumento significativo e misurabile di capacità, di produttività o di sicurezza dei cespiti ovvero ne prolunghino la vita utile”.

Data l’assenza di preclusioni circa i soggetti che sostengono i costi di questi interventi, dalla lettura del principio contabile si ricava che tra le manutenzioni straordinarie possono essere ricomprese anche le spese sostenute dai conduttori/locatari/detentori di beni non posseduti a titolo di proprietà.

Spese, però, che se rientranti in questo ambito sono considerate sicuramente incrementative, ma che al contempo:

- non sono iscritte nel libro cespiti dell’utilizzatore;
- devono essere contabilizzate come:
 - ✓ **“immobilizzazione immateriale”**, come previsto dal principio contabile OIC n. 24, se la miglioria e/o la spesa incrementative non è separabile dal bene stesso, ossia non può avere una propria autonoma funzionalità;
 - ✓ autonoma e distinta **“immobilizzazione materiale”**. Trattasi di un’ipotesi meno frequente che si manifesta in presenza di spese incrementative che danno origine a beni materiali con una loro individualità e funzionalità.

AMMORTAMENTO SULLE MIGLIORIE E SPESE INCREMENTATIVE SU BENI DI TERZI

Altra fattispecie interessante è quella relativa alle **“migliorie su beni di terzi”** capitalizzabili e iscrivibili tra le altre **“immobilizzazioni immateriali”**, voce B I 7) dello Stato Patrimoniale.

In particolare, ci si riferisce a quelle spese riguardanti beni oggetto di locazione che oggettivamente e funzionalmente non sono separabili da detti beni, perché prive di una propria autonomia.

Secondo quanto indicato dal principio contabile OIC n. 24 l'ammortamento di questi costi deve essere effettuato ***“nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore”***.

Per queste ragioni se il contratto di locazione:

- ha una durata superiore rispetto all'utilità futura della miglioria del bene, l'ammortamento dovrà essere calcolato sulla base di detta utilità futura;
- ha una durata inferiore rispetto all'utilità futura della miglioria del bene, l'ammortamento dovrà essere calcolato in ragione della durata contrattuale della locazione.

Su questo punto si è espressa recentemente anche la Corte di Cassazione con la pronuncia n. 3387/2020 affermando che ***“i costi di natura straordinaria sopportati al riguardo dal conduttore in vista della relativa utilità pluriennale ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 5, cod. civ. possono (previo consenso del collegio sindacale, ove esistente) essere iscritti nell'attivo, anziché essere imputati in conto economico ... sulla base dell'indicazione di specifici criteri, commisurati alla durata dell'utilità del bene, al fine di stabilire la quota di costo imputabile a ciascun esercizio (si veda Cassazione n. 8344/2006). In quest'ultimo caso, in presenza di un piano di ammortamento redatto in relazione alla durata contrattuale della locazione deve tenersi allora conto soltanto della prima scadenza, e non anche del periodo di rinnovo, in quanto commisurata alla possibilità di utilizzazione delle opere in oggetto”***.

Gli stessi ermellini nella sentenza n. 6288/2018 avevano, inoltre, già precisato che risulta di fondamentale importanza mettere a confronto la durata contrattuale con l'utilizzazione potenziale delle migliorie oggetto di capitalizzazione, scegliendo tra le due quella con il periodo inferiore. A tale scopo, è, pertanto, necessario predisporre un piano di ammortamento:

- coerente con l'utilizzabilità dei beni capitalizzati, che può essere coincidente o meno con la durata contrattuale della locazione;

- che deve tener conto della prima scadenza contrattuale e non dell'eventuale rinnovo, ove non dipendente dal conduttore.

Ricordiamo, infine, che se al termine della locazione il bene viene acquistato dal conduttore, l'importo iscritto tra le **"immobilizzazioni immateriali"** deve essere riscritto tra le **"immobilizzazioni materiali"** ad incremento del costo del bene acquistato.

Di conseguenza, se:

- il valore netto contabile (VNC) delle migliorie è inferiore rispetto al valore recuperabile del bene, tra le **"immobilizzazioni materiali"** si deve iscrivere il VNC;
- il valore netto contabile (VNC) delle migliorie è superiore rispetto al valore recuperabile del bene tra le **"immobilizzazioni materiali"** deve essere iscritto solo il valore recuperabile del bene.

Di seguito alcuni esempi.

Esempio 3

Supponiamo che l'affittuario di un immobile adibito a ristorante abbia sostenuto nel corso del periodo d'imposta 2022 spese di ristrutturazione edilizia pari a **€ 70.000,00**.

La locazione è iniziata all' 1.1.2017 e prevede una durata **"6+6"**.

Ipotizziamo, inoltre, che nel contratto di locazione, a tutela del locatario, il locatore si sia impegnato a non recedere per l'intera durata del contratto.

Date queste ipotesi ricaviamo che:

- l'ultimo anno di ammortamento sarà il 2028, poiché il periodo di rinnovo dipende dal conduttore;
- l'ammortamento dovrà essere calcolato come riportato nella seguente tabella.

2022	Migliorie su beni di terzi	a	Banca c/c	€ 70.000,00	€ 70.000,00
2022	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2023	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00

2024	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2025	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2026	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2027	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2028	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00

Come si può notare la somma complessiva degli ammortamenti dedotti al 31.12.2028 è pari a **€ 70.000,00**.

Esempio 4

Riprendiamo l'esempio precedente ipotizzando che nel corso dell'anno 2027 il conduttore decida di recedere dal contratto.

Ebbene, nel corso dell'esercizio 2027 il conduttore dovrà registrare una sopravvenienza passiva, pari all'ammontare degli ammortamenti residui. Pertanto, l'ammortamento dovrà essere ricalcolato nel seguente modo.

2022	Migliorie su beni di terzi	a	Banca c/c	€ 70.000,00	€ 70.000,00
2022	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2023	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00

2024	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2025	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2026	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2027	Sopravvenienze passive	a	Migliorie su beni di terzi	€ 20.000,00	€ 20.000,00

Esempio 5

Riprendendo sempre i dati dell'esempio 3 e supponiamo che nel corso del periodo d'imposta 2027 il conduttore decida di acquistare il bene oggetto di miglioria.

Al verificarsi di una simile evenienza le migliorie apportate, iscritte tra le **"immobilizzazioni immateriali"**, devono essere riclassificate quali **"immobilizzazioni materiali"**, incrementando il valore dell'immobile acquistato dal conduttore.

Si fa notare, inoltre, che il prolungamento della vita utile del cespite può estendere la durata del periodo di ammortamento di detto cespite.

In altri termini, come riportato nella seguente tabella la quota parte dell'ammortamento riferito all'immobile commerciale adibito a ristorante, che rappresenta una parte del valore dell'immobile acquistato, dovrà essere dedotta in un periodo di 33 anni, con aliquota dimezzata nel primo anno.

2022	Migliorie su beni di terzi	a	Banca c/c	€ 70.000,00	€ 70.000,00
2022	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2023	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do)	€ 10.000,00	€ 10.000,00

			ammortamento)		
2024	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2025	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2026	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2027	Immobilizzazioni materiali	a	Migliorie su beni di terzi	€ 20.000,00	€ 20.000,00
2027	Ammortamento	a	F.do ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 303,03	€ 303,03
2028	Ammortamento	a	F.do ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 606,06	€ 606,06

Esempio 6

Utilizzando sempre i dati riportati nei precedenti esempi ipotizziamo che nel corso del periodo d'imposta 2027 il conduttore decida di acquistare il cespite oggetto di miglione, ma che il valore recuperabile di detto cespite risulti pari a **€ 10.000,00**.

In questo caso, come riportato nella sottostante tabella:

- le miglione apportate, iscritte tra le **"immobilizzazioni immateriali"**, vanno riclassificate quali **"immobilizzazioni materiali"**, incrementando il valore dell'immobile acquistato dal conduttore;
- si deve contabilizzare una svalutazione pari a **€ 10.000,00**;
- si deve ammortizzare per 33 anni il valore recuperabile pari a **€ 10.000,00** ricordandosi che nel primo anno l'ammortamento è dimezzato.

2022	Migliorie su beni di terzi	a	Banca c/c	€ 70.000,00	€ 70.000,00
2022	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2023	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2024	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2025	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2026	Ammortamento	a	Migliori su beni di terzi (f.do ammortamento)	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2027	Immobilizzazioni materiali	a	Migliorie su beni di terzi	€ 20.000,00	€ 20.000,00
2027	Svalutazione immobilizzazioni materiali	a	Immobilizzazioni materiali	€ 10.000,00	€ 10.000,00
2027	Ammortamento	a	F.do ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 151,52	€ 151,52
2028	Ammortamento	a	F.do ammortamento immobilizzazioni materiali	€ 303,03	€ 303,03

RIFLESSIONI FINALI

Con la nostra disamina abbiamo illustrato le principali regole che devono essere seguite per la definizione dei coefficienti di ammortamento da parte di quei soggetti che utilizzano beni materiali e immateriali senza esserne proprietari.

Si pensi in tal senso ai casi di cui ci siamo occupati in questa trattazione quali:

- la società di leasing che loca beni a terzi;

- il contribuente che affitta un'azienda o un ramo d'azienda ad un altro soggetto;
- l'utilizzatore di un bene, detenuto in forza di un contratto di locazione o di comodato d'uso, che apporta innovazioni e migliorie al bene provvedendo alla capitalizzazione delle stesse.

Premesso ciò, facciamo notare che sono frequenti i casi in cui l'Ufficio contesta al contribuente l'indebita deduzione dei canoni di ammortamento relativi a questi beni.

Fortunatamente, però, sono state numerose, soprattutto negli ultimi tempi, le sentenze della giurisprudenza di merito, che hanno ribadito i principi già delineati sia dal Legislatore fiscale, che da quello civile.

Un elemento che ha contraddistinto tutti questi interventi giurisprudenziali è il ricorso ai principi contabili, poco compresi fino a qualche tempo fa, ma che ora sono ritenuti a tutti gli effetti una fonte legislativa primaria.

Concludendo si può solo sperare per il prossimo futuro, dato l'elevato grado di soggettività di questa materia, che grazie a queste pronunce giurisprudenziali l'attività di accertamento e il successivo contenzioso in tema di utilità futura possa gradualmente ridursi.

L'Approfondimento – 2

Mancata compilazione del quadro RW

di Francesco Costa

Siamo ormai prossimi alla scadenza per la trasmissione delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche e necessita fare le ultime riflessioni circa gli obblighi dichiarativi. In particolare si vuole affrontare la problematica dei beni detenuti all'estero.

Con questo intervento andiamo a trattare il tema del quadro RW e la sua compilazione in presenza di investimenti o altre attività detenute all'estero dalle persone fisiche, enti non commerciali e società semplici. Il fine principale è quello del “monitoraggio” di tali beni, ma vi è anche il secondo aspetto legato alle patrimoniali da calcolare su tali possedimenti (IVIE e IVAFE).

Si rammenta che la mancata compilazione del quadro, prevede comunque sanzioni amministrative commisurate all'importo dei valori non dichiarati; sanzioni che sono diversificate secondo che i beni siano posseduti in Paesi collaborativi (white list) o non

Partiamo con affrontare chi sono i soggetti coinvolti con l'obbligo di compilazione di tale quadro e cioè le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate (art. 5 TUIR) residenti in Italia e che nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, con la possibilità di produrre redditi imponibili in Italia, compresi coloro che pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria siano titolari effettivi dell'investimento stesso.

Identificati i soggetti obbligati ora passiamo ad affrontare l'oggetto della questione. Se i soggetti indicati sopra possiedono investimenti all'estero e attività estere di natura finanziaria a titolo di proprietà o di altro diritto reale, indipendentemente dalle modalità della loro acquisizione, devono indicare nella dichiarazione dei redditi e nello specifico quadro RW, ai fini del monitoraggio fiscale e in ogni caso ai fini dell'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE) e dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero (IVAFA), la consistenza degli investimenti e delle attività detenute all'estero nel periodo d'imposta. Questo obbligo esiste anche se il contribuente nel corso del periodo d'imposta ha totalmente disinvestito.

Tale obbligo di monitoraggio non esiste per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro (art. 2, legge n. 186/2014). In ogni caso resta fermo l'obbligo di compilazione del quadro laddove sia dovuta l'IVAFE. Il quadro RW non va compilato per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti conclusi attraverso il loro intervento, nel caso i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi.

Nel caso di non rispetto dell'obbligo, tale mancanza è punita con la sanzione amministrativa dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Se la violazione riguarda attività estere negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato la sanzione va dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati.

Se si possiedono investimenti o attività di natura finanziaria detenute in Stati o territori a regime fiscale privilegiato in violazione degli obblighi di dichiarazione di cui all'art. 4, comma 1, D.L. n. 167/1990 ai soli fini fiscali si presumono costituite, salva la prova contraria, mediante redditi sottratti a tassazione (art. 12, D.L. n. 78/2009).

Nel caso di accertamento basato su questa presunzione, le sanzioni previste per l'infedele dichiarazione sono raddoppiate e i termini per l'accertamento sono raddoppiati (art. 12, c. 2-bis).

Il comma 2-ter di questo articolo prevede il raddoppio dei termini per l'applicazione delle sanzioni previste in caso di mancata compilazione del quadro RW.

Come deve procedere il contribuente?

Per assolvere sia agli obblighi di monitoraggio fiscale che per il calcolo delle dovute IVIE e IVAFE il soggetto deve compilare il quadro RW. Siccome il quadro riguarda la rilevazione delle attività finanziarie e investimenti all'estero detenuti nel periodo d'imposta il quadro RW deve essere compilato anche se l'investimento non è più posseduto al termine del periodo d'imposta.

Nel caso di importi in valuta estera, il contribuente deve indicare il controvalore in euro utilizzando il cambio indicato nel provvedimento del direttore dell'Agenzia emanato ai fini dell'individuazione dei cambi medi mensili agli effetti delle norme contenute nei titoli I e II del Tuir.

La tempistica di presentazione del quadro RW dipende da quando il soggetto è obbligato alla presentazione della dichiarazione dei redditi. Se il contribuente è obbligato alla presentazione del modello redditi persone fisiche, il quadro RW deve essere presentato unitamente allo stesso. Nel caso di esonero dalla dichiarazione dei redditi o nel caso il contribuente abbia utilizzato il modello 730, il quadro RW per la parte relativa al monitoraggio, deve essere presentato con le modalità e nei termini previsti per la dichiarazione dei redditi unitamente al frontespizio del modello redditi persone fisiche adeguatamente compilato. Nel caso di modello 730 il quadro RW rappresenta un quadro aggiuntivo al modello 730.

In caso di omessa compilazione del quadro RW sono previste le seguenti sanzioni previste dall'art. 5, c. 2, D.L. n. 167/1990:

- dal 3 al 15 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati;
- dal 6 al 30 per cento dell'ammontare degli importi non dichiarati se l'omessa compilazione del quadro RW si riferisce ad investimenti all'estero ovvero ad attività estere di natura finanziaria detenute negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Nel momento di determinazione della sanzione, se le violazioni riguardano più annualità, l'Ufficio delle entrate deve applicare l'art. 2, comma 5, D.Lgs. n. 472/1997 che recita: "quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo"; questo in combinato con il comma 1, secondo il quale è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi viola, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.

Se il contribuente procede con il ravvedimento operoso può beneficiare di una riduzione maggiore della sanzione, ma nel caso di violazioni relative a più anni, non può applicare le norme di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/1997. Il ravvedimento operoso può essere utilizzato anche se dovesse sorgere la violazione "constatata" ma è precluso dalla notifica di avvisi di rettifica, di accertamento o di irrogazione di sanzioni. Ai fini del ravvedimento operoso il contribuente deve presentare una dichiarazione integrativa contenente anche il quadro RW.

Si riepilogano di seguito degli esempi pratici di diverse situazioni.

Caso n. 1

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a 150.000 euro detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2017 (dichiarazione 2018) al 2021. Per quanto riguarda i termini per la presentazione della dichiarazione relativa 2021 non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Mentre sorge il problema per le annualità dal 2017 al 2020 dove risulta violato l'art. 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni PF 2018, PF 2019 e PF 2020.

Sanzioni applicabili

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2017	150.000	4.500	22.500
2018	150.000	4.500	22.500
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500

Per quanto riguarda il ravvedimento operoso la sanzione è ridotta ad 1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione PF2021 se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2021 (30 novembre 2022).

La sanzione è ridotta ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-bis, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della dichiarazione PF 2020 relativa all'anno 2019 se il ravvedimento si concretizza entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2021 (30 novembre 2022).

La sanzione è ridotta ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-ter, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della dichiarazione PF 2019.

Anno	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2018	150.000	4.500	750 (1/6)
2019	150.000	4.500	643 (1/7)
2020	150.000	4.500	563 (1/8)
TOTALI		13.500	1.956

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio applica la sanzione, tenendo conto dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997. La sanzione irrogata dall'Ufficio può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata ridotta ad 1/3 entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (articolo 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997).

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione:

- articolo 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
- articolo 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'articolo 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500
- sanzione base ex comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)
- cumulo ex comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)
- definizione agevolata = 8.438/3 = 2.813

Il ravvedimento, in questo caso, risulta più conveniente.

Caso n. 2

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a 150.000 euro detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2017 (dichiarazione 2018) al 2021. Per quanto riguarda i termini per la presentazione della dichiarazione relativa al 2021 non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Per quanto riguarda le annualità dal 2017 al 2020 risulta violato l'articolo 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni PF 2018, PF 2019, PF 2020 e PF 2021.

Sanzioni applicabili

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2018	150.000	4.500	22.500
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
2021	150.000	4.500	22.500
Totali		18.000	90.000

In tema di ravvedimento operoso la sanzione è ridotta ad 1/8 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione PF 2021 se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2021 (30 novembre 2022).

La sanzione è ridotta ad 1/7 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-bis, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla regolarizzazione della dichiarazione PF 2020 se la dichiarazione integrativa viene presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta 2021 cioè il 30 novembre 2022.

La sanzione è ridotta ad 1/6 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione (art. 13, lettera b-ter, D.Lgs. n. 472/1997). Questa riduzione si applica alla tardiva presentazione della dichiarazione PF 2018 e PF 2019.

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2018	150.000	4.500	750 (1/6)
2019	150.000	4.500	750 (1/6)
2020	150.000	4.500	643 (1/7)
2021	150.000	4.500	563 (1/8)
Totali		18.000	2.706

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio deve applicare la sanzione, tenendo conto dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997, cioè il cumulo giuridico. La sanzione irrogata dall'Ufficio può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata ridotta ad 1/3 entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (articolo 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997).

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione.

- articolo 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
- articolo 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'articolo 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500
- sanzione base ex comma 5 (aumento della metà) = 6.750 (4.500 + 50%)
- cumulo ex comma 1 = 8.438 (6.750 + 1/4)
- definizione agevolata = $8.438/3 = 2.813$

Il ravvedimento, anche in questo caso, risulta più conveniente, sebbene di poco.

Caso n. 3

Una persona fisica non ha dichiarato attività finanziarie di importo pari a 150.000 euro detenute in Lussemburgo, per gli anni dal 2017 (dichiarazione 2018) al 2021. Per quanto riguarda i termini per la presentazione della dichiarazione relativa al 2021 non sono ancora scaduti e, quindi, il contribuente potrà ancora inserire nella propria dichiarazione dei redditi il quadro RW.

Per quanto riguarda le annualità dal 2017 al 2020 risulta violato l'articolo 4 del D.L. n. 167/1990 per mancata compilazione del quadro RW relativo alle dichiarazioni PF 2018, PF 2019, PF 2020 e PF 2021.

Le violazioni sono state constatate con processo verbale.

Sanzioni applicabili

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Sanzione massima
2018	150.000	4.500	22.500
2019	150.000	4.500	22.500
2020	150.000	4.500	22.500
2021	150.000	4.500	22.500
Totali		18.000	90.000

In tema di ravvedimento operoso, la sanzione è ridotta ad 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni avviene dopo la constatazione della violazione (articolo 13, lettera b-*quater*, D.Lgs. n. 472/1997).

Anno dichiarazione	Importo non dichiarato	Sanzione minima	Ravvedimento
2018	150.000	4.500	900 (1/5)
2019	150.000	4.500	900 (1/5)
2020	150.000	4.500	900 (1/5)
2021	150.000	4.500	900 (1/5)
Totali		18.000	3.600

In caso di mancato ravvedimento, l'Ufficio deve applicare la sanzione, tenendo conto dell'articolo 12 del D.Lgs. n. 472/1997 (cumulo giuridico). La sanzione applicata dall'Ufficio può essere definita dal contribuente con il versamento della sanzione irrogata ridotta ad 1/3 entro il termine previsto per la proposizione del ricorso (articolo 16, comma 3, D.Lgs. n. 472/1997)

Ipotizzando l'applicazione della sanzione nell'importo minimo edittale, si avrebbe la seguente situazione.

- art. 12, comma 1: è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione.
- art. 12, comma 5: quando violazioni della stessa indole vengono commesse in periodi di imposta diversi, si applica la sanzione base aumentata dalla metà al triplo.

Ipotizzando che gli aumenti previsti dall'art. 12 siano effettuati tutti nella misura minima si avrebbe:

- sanzione base: 4.500
- sanzione base ex comma 5 (aumento della metà) = 6.750 ($4.500 + 50\%$)
- cumulo ex comma 1 = 8.438 ($6.750 + 1/4$)
- definizione agevolata = $8.438/3 = 2.813$

Il ravvedimento, in questo caso, risulta meno conveniente della definizione agevolata, nel presupposto che l'Ufficio applichi la sanzione base e gli aumenti ex articolo 12 in misura minima.

Conclusioni

Come si è potuto constatare negli esempi sopra descritti, la scelta tra ravvedimento operoso e attendere l'emanazione dell'atto impositivo richiede un puntuale calcolo di convenienza.

Spesso i clienti ci chiedono se, avendo omissso la compilazione del quadro RW negli anni precedenti sia o meno opportuno presentare per il periodo d'imposta 2021 tale modello. A parere di chi scrive si ritiene opportuno cominciare a presentare la dichiarazione completa del quadro RW in modo da mettere in atto uno spartiacque con le annualità omesse.

Potrà poi essere oggetto di meditazione quella di operare il ravvedimento operoso o di attendere che si attivi l'Ufficio accertatore.

L'Approfondimento – 3

L'abrogazione della disciplina delle società in perdita sistematica

di Federico Camani

PREMESSA

L'articolo 9, D.L. 73/2022 (c.d. decreto semplificazioni) ha disposto l'abrogazione, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 (per i soggetti solari, l'anno d'imposta 2022), della disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi 36-decies, 36-undecies e 36-duodecies, D.L. 138/2011.

La disposizione, valutata positivamente da imprese e professionisti, mira ad semplificare la gestione delle società di comodo. In particolar modo, l'Agenzia delle Entrate già disponeva degli strumenti necessari per effettuare verifiche fiscali in capo ai contribuenti, anche per il tramite di presunzioni semplici. Ecco perché l'abrogazione di detta disciplina si è resa necessaria al fine di evitare una duplicazione dei controlli, da parte dei professionisti e dell'Agenzia delle Entrate.

In questo articolo si analizza, in particolar modo, la disciplina delle società in perdita sistematica. A partire dall'analisi della disciplina in vigore ante D.L. 73/2022, si esamineranno le cause di esclusione e disapplicazione e la disciplina degli interpelli probatori, passando, poi, alla trattazione (di facile interpretazione) della nuova disposizione in esame.

LA DISCIPLINA GENERALE

I soggetti interessati dalla disciplina delle società di comodo sono espressamente individuati dall'articolo 30, comma 1, Legge 724/1994, i quali si identificano in:

- società di capitali: S.p.A. – S.r.l. – S.a.p.A.
- società di persone: S.n.c. – S.a.s.
- società ed enti non residenti con stabile organizzazione in Italia

Sono invece escluse dalla normativa in commento:

- società cooperative e di mutua assicurazione;
- enti (commerciali e non commerciali) residenti;
- società consortili;
- società semplici;
- società ed enti non residenti senza stabile organizzazione in Italia;
- c.d. “start up innovative”.

L'articolo 2, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011 stabilisce che è considerata società di comodo per perdita sistematica quella con il Modello Redditi in perdita fiscale nei 5 periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della dichiarazione, oppure in perdita fiscale in 4 periodi d'imposta, e con un reddito imponibile inferiore al minimo presunto nel restante esercizio. È, dunque, di comodo nel periodo d'imposta 2021 la società con perdite fiscali negli esercizi 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020, o con perdita fiscale nei periodi d'imposta 2017, 2018, 2019 e 2020 ed un reddito imponibile inferiore al minimo presunto nel 2016.

Al ricorrere di tali ipotesi, derivano alcune conseguenze negative: in primo luogo, per i soggetti IRES, è prevista la maggiorazione dell'aliquota (+10,50%).

È, inoltre, stabilita la determinazione forfettaria della base imponibile Irap, come sommatoria del reddito minimo presunto, dei costi per il personale, delle collaborazioni coordinate e continuative e i lavoratori autonomi occasionali, nonché degli oneri finanziari.

Si consideri altresì la significativa penalizzazione nella gestione del credito annuale IVA, che non può essere compensato orizzontalmente, né richiesto a rimborso o ceduto a terzi: tali limitazioni, peraltro, si trasformano nel blocco definitivo del credito IVA, che è, pertanto, definitivamente perso, nel caso in cui la società risulti di comodo per tre periodi d'imposta consecutivi, e in tali tre annualità non effettui operazioni rilevanti ai fini IVA almeno pari ai ricavi minimi presunti.

Nella tabella che segue, si illustrano alcuni esempi pratici.

Periodo d'imposta	Risultato fiscale (ipotesi 1)	Risultato fiscale (ipotesi 2)	Risultato fiscale (ipotesi 3)	Risultato fiscale (ipotesi 4)
2016	Perdita fiscale	Reddito imponibile > Reddito minimo	Perdita fiscale	Reddito imponibile < Reddito minimo
2017	Perdita fiscale	Perdita fiscale	Perdita fiscale	Reddito imponibile > Reddito minimo
2018	Perdita fiscale	Perdita fiscale	Reddito imponibile < Reddito minimo	Perdita fiscale

2019	Perdita fiscale	Perdita fiscale	Perdita fiscale	Perdita fiscale
2020	Perdita fiscale	Perdita fiscale	Perdita fiscale	Perdita fiscale
2021	Società in perdita sistematica	Società operativa	Società in perdita sistematica	Società operativa

LE CAUSE DI ESCLUSIONE

Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo si avvera soltanto se le società ricadono in una delle cause di esclusione previste dall'articolo 30, comma 1, n. 1-6-sexies, Legge 724/1994.

È bene precisare che le cause di esclusione in commento sono comuni sia alle società non operative per insufficienza di ricavi sia alle società in perdita sistematica. Pertanto, in presenza anche solo di una di tali cause, nessuna delle due discipline troverà applicazione (circolare Agenzia Entrate n. 23/E/2012).

Le cause di esclusione previste dall'articolo 30, comma 1, Legge 724/1994, sono analiticamente esposte nella tabella sottostante, unitamente ai codici da indicare nella casella "Esclusione" del rigo RS116, colonna 1, del Modello Redditi 2022.

Codice	Cause di esclusione automatica dalla disciplina delle società di comodo
1	Soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali
2	Soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta
3	Società in amministrazione controllata o straordinaria
4	Società quotate, controllanti di quotate e controllate da quotate
5	Società esercenti pubblici servizi di trasporto
6	Società con almeno 50 soci
7	Società con almeno 10 dipendenti nei 2 esercizi precedenti
8	Società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo
9	Società con valore della produzione superiore all'attivo patrimoniale
10	Società partecipate da enti pubblici
11	Conseguimento del livello di affidabilità fiscale in base agli Isa
12	Società consortili

Come sopra accennato, in presenza anche di una sola causa di esclusione, la disciplina delle società di comodo non trova applicazione.

LE CAUSE DI DISAPPLICAZIONE

In mancanza di una causa di esclusione nel periodo d'imposta, la società può comunque sottrarsi alla normativa applicabile alle società di comodo, invocando la sussistenza di una causa di disapplicazione, tra quelle individuate dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 87956/2012, che deve essersi verificata in almeno uno dei cinque periodi d'imposta precedenti a quello oggetto della dichiarazione (se trattasi di società in perdita sistematica) o nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione (se trattasi di società non operativa).

Per le società in perdita sistematica, mentre le cause di esclusione devono essere verificate nel periodo d'imposta successivo al quinquennio di riferimento (periodo di applicazione delle disposizioni antielusive), le cause di disapplicazione (indicate nel provvedimento dell'Agenzia delle entrate 11 giugno 2012) esplicano efficacia se verificate in uno qualsiasi dei periodi d'imposta compresi nel quinquennio di osservazione. Infatti, il verificarsi di una causa di disapplicazione in almeno uno dei periodi d'imposta di "osservazione" comporta:

- la disapplicazione della disciplina delle società non operative nel periodo di "applicazione" (il sesto anno);
- l'interruzione del quinquennio di osservazione, il quale riprende a decorrere dal periodo successivo a quello interessato dalla causa di disapplicazione.

Resta salvo che, nel caso di società non operative per insufficienza di ricavi, la causa di disapplicazione e/o esclusione deve essere verificata nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione, non essendo previsto il quinquennio di osservazione.

In sintesi:

- per le società in perdita sistematica, le cause di disapplicazione possono essere verificate in uno qualsiasi degli anni inclusi nel quinquennio di osservazione; la disapplicazione del regime decorre dall'anno successivo al quinquennio di riferimento (il sesto) e, pertanto, la società che disapplica la disciplina, rimane non di comodo;
- alle società in perdita sistematica possono essere applicate anche le cause di esclusione da detto regime, le quali vanno verificate nell'anno di applicazione del regime "di comodo" (il sesto);

- per le società non operative per insufficienza di ricavi, le cause di esclusione e di disapplicazione vanno verificate esclusivamente nel periodo d'imposta oggetto della dichiarazione, non essendo previsto un quinquennio di osservazione.

A titolo esemplificativo, una società con 5 periodi d'imposta consecutivi in perdita fiscale è di comodo a partire dall'anno successivo al quinquennio, se non ricorre causa alcuna di esclusione o disapplicazione. Tuttavia, l'identificazione di una causa di esclusione nell'anno di applicazione del regime o di disapplicazione anche in un solo anno relativo al quinquennio di osservazione, fa cadere i presupposti per l'applicazione del regime delle società in perdita sistematica.

Detta società produce un Margine Operativo Lordo positivo nel terzo anno di osservazione. Ecco che, in presenza di una causa di disapplicazione, a partire dal 6° anno consecutivo, la società non sarà considerata di comodo.

La tabella che segue riepiloga tali situazioni, unitamente ai codici da indicare nella casella "Soggetto in perdita sistematica", contenuta nel rigo RS116 del modello Redditi 2022 SC.

Codice	Cause di disapplicazione società non operative per le società in perdita sistematica
2	Società assoggettate a procedure concorsuali
3	Società soggette a sequestro penale o a confisca
4	Società holding**
5 - 6	Società che hanno ottenuto la disapplicazione in periodi d'imposta precedenti
7	Margine operativo lordo positivo
8	Eventi calamitosi
9	Proventi detassati, anche a fronte di agevolazioni
10	Società che esercitano esclusivamente attività agricola
11	Congruità e coerenza rispetto agli studi di settore
12	Società che si trovano nel primo periodo d'imposta
99	Impegno alla cancellazione dal Registro Imprese

**** per le società holding, la disapplicazione del regime delle società in perdita sistematica avviene se detta holding detiene partecipazioni prevalentemente in società non in perdita sistematica****

In merito all'impatto della pandemia da COVID-19 sulla disciplina delle società di comodo, con 2 risposte a interrogazioni parlamentari (n. 5-06289/2021 e n. 5-06627/2021) il MEF ha precisato che l'Agenzia delle Entrate potrà esaminare caso per caso, in base alle disposizioni in materia di società di comodo e in perdita sistematica, gli

interpelli disapplicativi presentati da parte delle società che intendano dimostrare come l'emergenza epidemiologica da COVID abbia oggettivamente reso impossibile il conseguimento dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi nonché del reddito, ovvero non abbia consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini Iva.

In altre parole, non vi è alcun automatismo che consenta di escludere l'applicazione della disciplina delle società di comodo in relazione all'impatto del COVID-19 ma si dovrà passare per il "vaglio" dell'Agenzia delle Entrate o, come si vedrà in seguito, tramite una disapplicazione da segnalare in dichiarazione da parte del contribuente.

Recentemente, si segnala che con la risposta a interpello 911-486/2022 (DRE Toscana), l'Agenzia delle Entrate ha accolto, limitatamente ad alcuni immobili, la richiesta di disapplicazione, per il 2021, della disciplina delle società non operative presentata da parte di una società di gestione immobiliare la cui attività di locazione ha subito restrizioni per effetto della crisi pandemica. L'aspetto più interessante della risposta risiede nella circostanza che l'esclusione riguarda solamente alcuni immobili (quelli "colpiti" dall'effetto negativo della pandemia), i quali devono essere eliminati dalla base di calcolo per il test di operatività.

GLI INTERPELLI PROBATORI

Come noto, la disciplina degli interpelli è stata significativamente modificata dal D.L. 156/2015. A decorrere dal 01.01.2016 l'interpello in esame, in base a quanto prescritto dal D.L. 156/2015, si colloca tra i c.d. "interpelli probatori" di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b), Legge 212/2000, e si sostanzia in una richiesta di parere all'Amministrazione finanziaria, tesa a ottenere una risposta circa la sussistenza delle situazioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento dei c.d. "ricavi presunti" o di un "reddito minimo". In altre parole, il contribuente è tenuto a fornire le prove necessarie affinché possa disapplicare il regime in questione.

Ciò sta a significare che, così come anche ribadito dalla stessa Amministrazione finanziaria (circolare n. 9/E/2016), le società non operative per insufficienza di ricavi o in perdita sistematica, qualora ritengano sussistenti le condizioni oggettive che non consentono il raggiungimento dei ricavi minimi o del reddito minimo, possono disapplicare la disciplina antielusiva, anche senza presentare interpello, purché siano fornite particolari informazioni integrative nella dichiarazione dei redditi: l'omissione di tali

informazioni soggiace, come vedremo meglio nel prosieguo, a un regime sanzionatorio particolarmente penalizzante.

I richiamati obblighi informativi supplementari devono essere ottemperati nell'ambito del prospetto del quadro RS relativo alle società non operative e, in particolare, attraverso la compilazione delle caselle "Imposta sul reddito-società non operativa" e "Imposta sul reddito-società in perdita sistematica" (campi 4 e 5 del rigo RS116 del modello Redditi 2022 SC) in cui segnalare le alternative situazioni in cui versa la società.

Da un punto di vista prettamente pratico, una società di comodo (per insufficienza di ricavi o perché in perdita sistematica) che non può far valere alcuna delle citate cause di esclusione o disapplicazione, potrà decidere di scegliere fra due differenti e alternative strategie, vale a dire:

- presentare istanza di interpello e, in caso di accoglimento, compilare la casella "imposta sul reddito società non operativa" (o "imposta sul reddito società in perdita sistematica") con il "codice 1", ovvero con il "codice 3", qualora la società abbia ricevuto parere negativo dall'Amministrazione finanziaria all'interpello presentato, ritenendo comunque la sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della normativa sulle società di comodo;
- non presentare l'interpello e disapplicare comunque la disciplina antielusiva, qualora ritenesse che sussistano le condizioni per la disapplicazione della normativa: in tale ultima fattispecie occorre indicare, nella casella "imposta sul reddito - società non operativa" (o "imposta sul reddito - società in perdita sistematica"), il "codice 2".

Inoltre, come sopra accennato, occorrerà compilare le seguenti caselle "Irap" e "Iva", indicando

Casella rigo RS 116	Codice	Descrizione
Casella 6 "Irap"	1	Accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap
	2	Mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap
	3	Presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Irap
Casella 7 "Iva"	1	Accoglimento dell'istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva
	2	Mancata presentazione dell'istanza di interpello e sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva
	3	Presentazione dell'istanza di interpello, in assenza di risposta positiva, e

		sussistenza delle condizioni per la disapplicazione della disciplina in esame in relazione all'Iva
--	--	--

Il mancato rispetto dell'obbligo di compilazione del prospetto RS nei casi di mancata presentazione dell'istanza di interpello o in caso di risposta negativa dell'Amministrazione finanziaria (articolo 30, comma 4-quater, Legge 724/1994) comporta l'irrogazione della sanzione amministrativa, di cui all'articolo 8, comma 3-quinquies, D.lgs. 471/1997, che va da un minimo di 2.000 euro a un massimo di 21.000 euro.

L'ABROGAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETA' IN PERDITA SISTEMATICA

L'articolo 9, D.L. 73/2022 (c.d. decreto semplificazioni) ha disposto l'abrogazione, a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 (per i soggetti solari, l'anno d'imposta 2022), della disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi 36-decies, 36-undecies e 36-duodecies, D.L. 138/2011.

Pertanto, alla luce della predetta disposizione, già a partire dall'anno d'imposta 2022 (per le società con esercizio "solare"), non è più applicabile detta disciplina. Resta salva l'applicazione della disciplina delle società non operative per insufficienza di ricavi.

L'articolo 9, D.L. 73/2022 precisa che l'abrogazione ha efficacia a partire dal periodo d'imposta 2022, rendendo quindi irrilevanti i risultati fiscali realizzati nel quinquennio precedente.

Da un punto di vista più pratico, già dal 2022 non si applicheranno le penalizzazioni per le società in perdita sistematica in presenza di:

- perdite fiscali nei periodi d'imposta 2017, 2018, 2019, 2020 e 2021;
- perdite fiscali per 4 dei suindicati periodi d'imposta e il quinto con un reddito imponibile inferiore al minimo previsto per le società di comodo.

Va ricordato che la disciplina delle società in perdita sistematica presuppone la presenza di uno storico di annualità da monitorare, rappresentato dal quinquennio oggetto di osservazione, oltre al periodo di imposta in cui la disciplina trova applicazione.

Pertanto, come ricordato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 25/E/2012, nei confronti di quelle società che non hanno un periodo minimo di anzianità non può trovare applicazione la norma. A tale proposito, la successiva circolare n. 6/E/2015 precisato che

per le società costituite da meno di 6 anni, la disciplina sulle società in perdita sistematica non trova applicazione per mancanza del relativo presupposto temporale.

L'angolo informatico

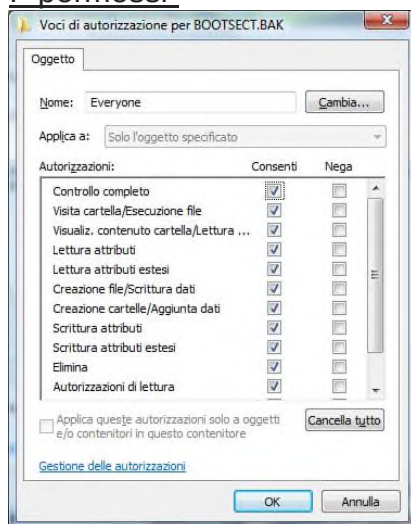
Bloccare e sbloccare file pdf

di Daniele Ziantoni

Capita spesso che inviamo file pdf perché non vogliamo che vengano copiati, tuttavia non è sempre possibile impedire che coloro che leggono e ricevono questi file possano riprodurli senza doverli ricopiare “manualmente”.

Per fare questo l'Adobe, la Software house che ha creato lo standard del file pdf, ha introdotto la possibilità di modificare i “permessi” nell'utilizzo di questi file.

I “permessi”



Quando creiamo un file gli vengono “assegnati” una serie di permessi su cosa l'utente può o non può fare.

I permessi sono di vario tipo quali “lettura”, “scrittura”, “selezione”, ma anche “stampa” etc

Gli “attributi” di questi file, in Windows, sono rintracciabili con il seguente percorso:

Selezione del file, “file” -> “proprietà” -> “permessi”

Da questa schermata è possibile vedere quali sono i permessi “collegati” al file.

I programmi da utilizzare

LibreOffice

Si tratta di una suite d'ufficio gratuita e open source funzionante su Windows, macOS e Linux. Si tratta di un'alternativa a Microsoft Office che permette di visualizzare, modificare e creare documenti di testo, fogli di calcolo ecc. mettendo a disposizione degli utenti tutti gli strumenti e le funzioni necessarie. In sostanza è la stessa identica suite di Microsoft Office in versione gratuita. Tra le altre cose consente altresì di aprire ed editare i file PDF e di intervenire sulle impostazioni dei permessi di questi ultimi file.

Una volta scaricato e installato il programma sul vostro pc (attenzione alle differenti modalità di installazione tra pc Windows e Mac), provvedete ad aprire il PDF relativamente al quale si desidera andare a modificarne i permessi, facendo clic sul pulsante “Apri file” situato nella parte in alto a sinistra della schermata iniziale di

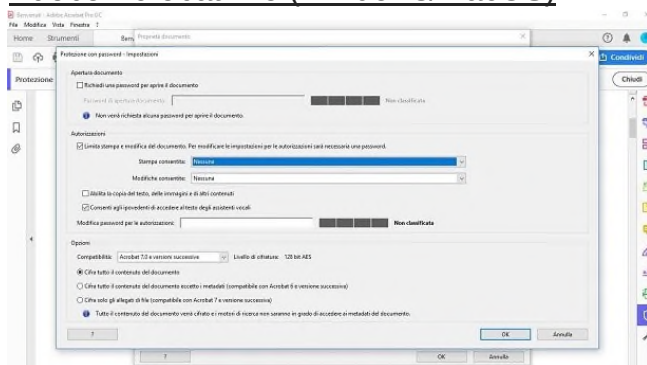
LibreOffice e, a importazione avvenuta, recatevi nel menu File > “Esporta” nel formato PDF (in alto a sinistra).

Nella nuova finestra visualizzata, scegliere la scheda Sicurezza e fare clic sul pulsante “Imposta password”, dopodiché digita la password di autorizzazione e quella di apertura (nei campi appositi) e fare clic sul pulsante OK.

Modificate ora le impostazioni relative alla protezione del documento, selezionando quelle che si preferiscono sulla sinistra. Infine, premere sul pulsante “Esporta” e specificare la posizione sul vostro computer in cui desiderate salvare il PDF protetto.

N.B.: Avrete notato che è stata impostata una password, questa operazione è di fondamentale importanza per impedire a terzi di aprire il file. Ovviamente dovrà essere memorizzata qualora si vogliano modificare ulteriormente le impostazioni.

Adobe Acrobat Pro (Windows/macOS)



Un altro programma da segnalare è l'Adobe Acrobat Pro, il software prodotto dalla Adobe con il quale si possono creare, modificare convertire e proteggere i file PDF.

Il software è disponibile sia per sistemi Windows che Apple, tuttavia è un sistema

a pagamento.

Una volta scaricato e installato il programma sul proprio pc, si apre il programma.

Aprire il PDF che si vuol proteggere, cliccando sul menu “File”, poi sulla voce “Apri” contenuta in esso, dopodiché selezionare la voce “Protezione” nella barra laterale di destra e, nella barra degli strumenti in alto, cliccare sulle opzioni “Altre opzioni” e “Proprietà di protezione”.

Nella schermata che ora si visualizza, selezionare dal menu “Metodo di protezione”, l'opzione “Protezione con password”, spunta la casella “Limita stampa e modifica del documento” e imposta l'opzione “Nessuna” in “Modifiche consentite”.

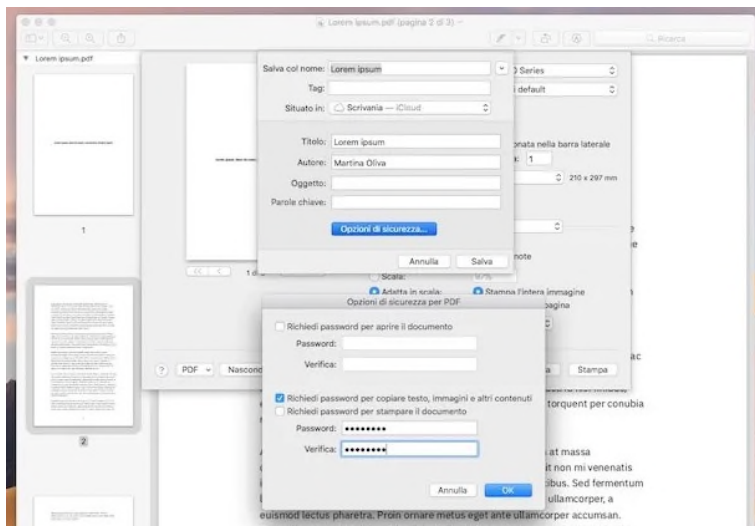
Per concludere, digitare la password che si vuole usare per proteggere il PDF nel campo adiacente alla voce “Modifica password” per le autorizzazioni e clicca sul pulsante “OK”. Dopodiché digitare nuovamente la password e cliccare sul pulsante “OK” per due volte di seguito. Cliccare poi sull'icona del floppy che troviamo nella parte in alto a sinistra della finestra e il PDF protetto verrà salvato sul computer.

Anteprima (macOS)

Coloro che utilizzano sistemi Apple, senza dubbio conoscono l'app "Anteprima" con la quale si possono visualizzare, modificare file pdf, foto etc.

Quest'app è già inclusa nei sistemi Apple.

Una volta aperto il file PDF con quest'app (verificare se è o meno app di default, ed in caso aprire il file con questo programma), cliccando sul menu File situato in alto a sinistra e selezionare la voce "Stampa" da quest'ultimo. Cliccare poi sul menu a tendina



PDF (posto in basso a sinistra) e selezionare l'opzione "Salva come PDF". Nella schermata che viene mostrata a questo punto, cliccare sul pulsante "Opzioni di sicurezza" e selezionare le opzioni di sicurezza che si preferiscono, verrà poi richiesto di inserire la password per impedire le modifiche a terzi.

Tra le diverse opzioni abbiamo: "Richiedi password per aprire il documento", "Richiedi password per copiare testo, immagini e altri contenuti" e "Richiedi password per stampare il documento".

Programmi online

Per bloccare e sbloccare file, esistono anche soluzioni gratuite presenti nel web. Si tratta essenzialmente di siti internet nei quali è possibile caricare i propri file per bloccare le sezioni che ci interessano.

Uno dei siti in questione è PDF2GO: si tratta di un servizio Web totalmente gratuito, facile da usare e che integra una funzione apposita grazie alla quale è possibile proteggere i documenti PDF con password. Da notare che tutti i file caricati sul servizio vengono eliminati in automatico dopo 24 ore.

Per servirsene, bisogna collegarsi al sito Internet di PDF2GO e trascinare nella finestra del browser il documento su cui si vuole andare ad agire. In alternativa, si può selezionare il documento manualmente, facendo clic sul pulsante "Choose file".

Una funzione interessante di questo sito è quello dell'integrazione con i maggiori cloud Storage (Google, Dropbox etc). Per servirsene, fare clic sulla relativa icona, effettuare il

login al tuo account e prelevarli da lì. Puoi anche caricare un file da una qualsiasi altra posizione online, premendo sul bottone “Enter URL” e digitando il relativo collegamento.

Ad upload avvenuto, si può impostare solo una password per l'apertura del documento, compilando i campi sottostanti la dicitura “Set password to open the document” con la parola chiave che si vuole usare. Se, invece, si vuole usare una password per limitare anche la stampa, la copia e/o la modifica, scegliere le opzioni dalla sezione “Settings” (in basso) e digitare nuovamente la password che si vuole usare nei campi appositi sottostanti.

Per concludere, cliccare sul pulsante “Save changes”.

In alternativa al salvataggio sul proprio pc è quello di effettuare l'upload direttamente nei servizi di Storage cloud sui quali ci siamo loggiati.

A parere di chi scrive questa funzione online è utile per file pdf che non contengono informazioni sensibili.

Viceversa qualora il file contenga informazioni riservate si consiglia l'uso di programmi su pc.

Sblocco del file pdf

Ad inizio dell'articolo abbiamo parlato di come “bloccare” i file pdf, ovvero di come rimuovere eventuali limitazioni nel loro utilizzo.

Facendo la doverosa premessa che questa funzione dovrebbe essere utilizzata esclusivamente dal proprietario del file solo nel caso che voi ne siate gli autori.

Esistono due tipologie di password: la “user password”, in genere estremamente semplice da rimuovere e la “owner password” la quale può essere rimossa solo grazie ad “attacchi” di forza bruta, ovvero l'elaboratore che tenta N combinazioni di password.

Esistono numerosi programmi utili allo scopo, sia installati su pc e online. Noi parleremo solo di un sito web utile allo scopo, in quanto le versioni (gratuite) su pc devono essere utilizzate attraverso il prompt comandi.

Online2PDF

Online2PDF è un servizio online dedicato in via esclusiva alla modifica, alla conversione e allo sblocco dei PDF. In quest'ultimo caso, se si tratta di “user password”, occorre conoscere la password del PDF per poterne creare una copia “libera”.

Per quanto riguarda la privacy, Online2PDF rimuove i file caricati sui suoi server dopo l'elaborazione.

Per usufruire del servizio, recati sulla sua home page, clicca sul pulsante “Seleziona i file” e seleziona i documenti da trattare. In alternativa, trascina i file direttamente nella finestra del browser. Ad upload avvenuto, se si deve sbloccare un file protetto da accessi non autorizzati, cliccare sul pulsante nero con il lucchetto che si vede comparire accanto al nome del documento, digitare poi la password usata per proteggere il file PDF nel campo apposito che viene mostrato e cliccare sul pulsante “Converti”, in basso, in modo tale da scaricare una copia del documento sbloccata.

Se prima di scaricare il documento si vuole intervenire sul grado di compressione, sulla visualizzazione, su intestazione e piè di pagina o sul layout, potete farlo selezionando le apposite schede situate in basso, in corrispondenza della sezione “Preferenze”, e intervenendo sulle varie voci e sui vari menu che compaiono.

Le prossime scadenze



17 ottobre 2022

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

DIVIDENDI

Termine per versare tramite modello F24, le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

Iva

Termine per versare la rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2021 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

SOSPENSIONE VERSAMENTI COVID

Versamento della 22^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

25 ottobre 2022

MODELLO 730 INTEGRATIVO

Il contribuente può presentare al Caf o al professionista abilitato la dichiarazione 730 integrativa.

30 ottobre 2022

MODELLO 770

Termine di presentazione telematica della dichiarazione dei sostituti d'imposta per il periodo 2021.

IMPOSTA DI BOLLO VIRTUALE

Termine di versamento mediante modello F24 della rata bimestrale dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale.
