



Aggiornamento
Professionale
Settimanale

quaderno settimanale

Focus settimanale:

- Aiuti di Stato 2018 non registrati nell'RNA
- Operazioni imponibili e non imponibili: gli ultimi chiarimenti sul plafond della Cassazione
- Srl – il regime della trasparenza fiscale – prima parte
- Le novità del Codice della Crisi d'impresa: i riflettori su amministratori, sindaci e revisori
- L'acconto di novembre

Indice:

Flash di stampa



4

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Aiuti di Stato 2018 non registrati nell'RNA	11
Operazioni imponibili e non imponibili: gli ultimi chiarimenti sul plafond della Cassazione	13
L'Approfondimento – 1	15
Srl – il regime della trasparenza fiscale – prima parte.....	15
L'Approfondimento – 2	24
Le novità del Codice della Crisi d'impresa: i riflettori su amministratori, sindaci e revisori.....	24
L'Approfondimento – 3	31
L'acconto di novembre	31

*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



Aiuti contro il caro energia	IL SOLE 24 ORE 17.10.2022	Entro il 23.11.2022 deve essere convertito in legge il decreto Aiuti-ter. Il nuovo governo deve reperire le risorse per un quarto decreto Aiuti per garantire fino a fine anno i crediti d'imposta alle imprese che hanno registrato significativi aumenti di prezzo rispetto al 2019.
Nelle cartelle nuova denominazione "Corti tributarie"	IL SOLE 24 ORE 17.10.2022	Nei fogli avvertenze che accompagnano il modello di cartella, ovvero negli allegati da 2 a 5, è possibile osservare che le Commissioni tributarie provinciali e regionali, dal 16.09.2022, si chiamano Corti di giustizia tributaria di 1° e 2° grado.
Superbonus scelte entro il 31.12.2022	IL SOLE 24 ORE 17.10.2022	Per iniziare a detrarre gli interventi del superbonus bisogna aver pagato i lavori entro il 2022, mentre i soggetti che intendono cederli o applicare lo sconto in fattura devono anche effettuarli.
Cessione del contratto di locazione	ITALIA OGGI 17.10.2022	L'Agenzia delle Entrate sostiene che il corrispettivo della cessione del contratto di locazione è in ogni caso imponibile ad aliquota ordinaria, in quanto costituisce la remunerazione di una prestazione di servizi autonoma e diversa rispetto all'oggetto del contratto ceduto.
Riversamento del credito d'imposta R&S	IL SOLE 24 ORE 19.10.2022	I contribuenti che sceglieranno di accedere alla sanatoria 2015-2019 sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo hanno tempo fino al 31.10.2022 per presentare l'istanza.
Guida ristrutturazione edilizie	ITALIA OGGI 19.10.2022	L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito Internet la Guida "Ristrutturazioni edilizie: le agevolazioni fiscali, ottobre 2022".
Proroga dello sconto delle accise carburante	IL SOLE 24 ORE 20.10.2022	Con il decreto d'urgenza, approvato il 19.10.2022 dal Consiglio dei Ministri, lo sconto di 30 centesimi sui carburanti è stato prorogato al 18.11.2022.

Bonus autoconsumo alle sole energivore	IL SOLE 24 ORE 20.10.2022	Il credito di imposta concesso in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese e dalle stesse auto-consumata è usufruibile solo per le imprese energivore: l'art. 4 del Decreto Energia si applica nel 2° trimestre 2022, l'art. 6 del Decreto Aiuti-bis nel 3° trimestre e l'art. 1 del Decreto Aiuti-ter per i mesi di ottobre e novembre 2022.
Proventi da acquisto di crediti da bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 21.10.2022	Il D.L. 50/2022 prevede la possibilità, per le banche e i soggetti appartenenti a gruppi bancari, di effettuare un ulteriore trasferimento dei crediti da bonus edilizi ai propri correntisti titolari di partita Iva. I proventi generati dall'acquisizione di questi crediti rappresentano, nel caso delle imprese proventi finanziari sia per le società che redigono il bilancio ordinario sia per quelle col bilancio abbreviato.
Cessione bonus edilizi, controlli preliminari e responsabilità solidale	ITALIA OGGI 22.10.2022	Numerose banche e intermediari finanziari stanno controllando l'indicazione nelle fatture e nell'atto di affidamento dei lavori eseguiti e dei contratti collettivi applicati dalle ditte esecutrici degli interventi. In questo modo, tali soggetti potrebbero essere attratti nella responsabilità solidale con il beneficiario/cedente in caso di detrazione rivelatasi poi inesistente.

L'Agenzia interpreta



Bonus caro bollette e conferimento d'azienda	INTERPELLO N. 512 DEL 14.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, nei conferimenti di azienda, per la verifica dell'incremento del 30% dei costi trimestrali per beneficiare del bonus anti-carro bollette occorre far riferimento ai criteri stabiliti per le imprese neocostituite.
Calcolo del pro-rata nelle operazioni straordinarie	INTERPELLO N. 511 DEL 14.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, per il periodo d'imposta nel quale si verifica l'operazione straordinaria, le operazioni del dante causa non influenzano il calcolo del pro-rata dell'avente causa.
Regime di non imponibilità Iva per trasporto internazionale	INTERPELLO N. 514 DEL 14.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che può beneficiare del regime di non imponibilità Iva per i trasporti internazionali l'impresa autorizzata al disbrigo delle formalità doganali per soggetti terzi.
Remissione in bonis comunicazioni di cessione bonus edilizi	CIRCOLARE N. 33/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, permette la remissione in bonis anche per la regolarizzazione dell'omessa trasmissione nei termini delle comunicazioni per la cessione dei bonus edilizi. L'accesso è però consentito unicamente al ricorrere di specifiche condizioni.
Errori nel quadro SO del modello 770	INTERPELLO N. 517 DEL 14.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ritiene applicabile la sanzione per la violazione degli obblighi di compilazione del quadro SO del modello 770 per ogni operazione non segnalata.
Codici tributo per la restituzione del bonus Renzi	RISOLUZIONE N. 61/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha informato i sostituti d'imposta su quali codici tributo utilizzare per versare il recupero del credito Bonus Renzi (art. 1 D.L. 66/2014) utilizzato indebitamente in compensazione.

Contributo Covid non imponibili	INTERPELLO N. 516 DEL 14.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il contributo provinciale, erogato alle imprese particolarmente penalizzate dalle misure di contenimento della pandemia, non è imponibile anche se è stato concesso ed erogato dopo la fine dello stato di emergenza.
Dichiarazione integrativa e affrancamento dell'avviamento	INTERPELLO N. 518 DEL 14.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente la correzione con la dichiarazione integrativa degli errori commessi nell'affrancamento dell'avviamento, chiedendo a rimborso l'imposta sostitutiva in eccesso oppure compensandola.
Ristrutturazione immobiliare e Zes	INTERPELLO N. 519 DEL 14.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le spese di ristrutturazione immobiliare sono agevolabili anche se iniziate prima dell'entrata in vigore delle modifiche alle zone Zes, sempre se sono successive al 1.05.2022.
Detrazione del credito Iva nelle imprese in crisi	INTERPELLO N. 521 DEL 19.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la procedura concorsuale può detrarre l'Iva addebitata in fattura dal professionista in sede di riparto. Il credito Iva può invece essere compensato con eventuali debiti tributari antecedenti la procedura stessa.
Tassazione indiretta del trust	CIRCOLARE N. 34/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito chiarimenti in merito alla tassazione indiretta del trust, confermando l'esistenza di un generale principio di inapplicabilità della tassazione proporzionale in sede di apporto di patrimonio a qualsiasi tipo di trust, in quanto la tassazione è rinviata al momento di assegnazione ai beneficiari del patrimonio vincolato nel trust.
Distribuzione ai beneficiari di trust opachi	CIRCOLARE N. 34/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che la distribuzione ai beneficiari di trust opachi commerciali deve essere trattata come i dividendi e, quindi, il trust applicherà la ritenuta del 26% e si applica la presunzione dell'art. 47, c. 1 del Tuir secondo cui si considerano distribuiti per primi i redditi formati con utili.

Quadro RW e trust	CIRCOLARE N. 34/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha affermato che i titolari effettivi ai sensi della normativa antiriciclaggio che abbiano il diritto di pretendere dal trustee l'assegnazione del reddito o del patrimonio, dovranno compilare il quadro RW.
Trust, Ivie e Ivafe	CIRCOLARE N. 34/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che i trust possono essere soggetti a Ivie e Ivafe, a condizione che siano fiscalmente residenti in Italia ed equiparabili agli enti non commerciali.
Trust "Dopo di noi"	CIRCOLARE N. 34/E/2022	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha disposto che nel trust "Dopo di noi", previsto dalla L. 112/2016, tutti gli apporti liberali sono esenti dall'imposta di successione e donazione, la quale deve essere corrisposta solo successivamente quando muore il beneficiario con disabilità e il patrimonio del trust deve essere devoluto in favore di terzi.
Onlus e bonus strumentali nuovi	INTERPELLO N. 522 DEL 19.10.2022	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che è possibile accedere al credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali anche per le Onlus, solo se le attività per cui sono acquistati tali beni, si qualificano, ai fini fiscali, quali attività aventi natura commerciale.

Il Giudice ha sentenziato



Detrazione Iva nella holding	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-98/21	La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che nella holding, tra i requisiti per scontare l'Iva assolta a monte sugli acquisti, serve la presenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che conferiscono il diritto alla detrazione.
Esente Iva lo scioglimento della locazione	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-63/92	La Corte di Giustizia Europea stabilisce se la locazione dell'immobile è esente dall'Iva, lo è anche la somma corrisposta dal proprietario al locatario per mettere fine anticipatamente al contratto e ottenere la retrocessione del bene.
Notifica di un atto tributario presso la sede secondaria	CORTE DI CASSAZIONE N. 29008/2022	La Cassazione ha sancito che la notifica di un atto tributario presso la sede secondaria di una società non è inesistente, ma nulla.
Responsabilità amministratore di fatto	CORTE DI CASSAZIONE N. 34381/2022	La Cassazione ha dato una definizione della qualifica di amministratore "di fatto", con riferimento alla categoria dei reati tributari.
Estinzione della società e trasmissione delle sanzioni tributarie	CORTE DI CASSAZIONE N. 30011/2022	La Cassazione ha stabilito che le sanzioni tributarie delle società di capitali estinte non possono essere trasmesse ai soci, agli amministratori e ai liquidatori della società.
Contributo unificato per ogni atto impugnato	CORTE DI CASSAZIONE N. 29998/2022	La Cassazione ha sancito che i ricorsi cumulativi sono soggetti al contributo unificato tributario per ogni atto impugnato.
Sanzioni per crediti insoluti verso la PA	CORTE DI CASSAZIONE N. 30760/2022	La Cassazione ha precisato che la situazione di carenza di liquidità dovuta dai ritardi, anche di notevole entità, dei pagamenti delle pubbliche amministrazioni non integra la forza maggiore che legittima la non sanzionabilità della violazione tributaria.

Esportatori abituali	CORTE DI CASSAZIONE N. 30800/2022	La Cassazione ha sancito che nel caso in cui l'operazione non imponibile che ha concorso all'acquisizione dei presupposti e del plafond per gli acquisti senza il pagamento dell'Iva viene meno in un anno successivo, la fruizione dell'agevolazione può rivelarsi indebita e l'interessato, anche in buona fede, potrebbe rispondere dell'imposta non applicata dai fornitori e delle relative sanzioni.
Prescrizione della cartella di pagamento	CORTE DI CASSAZIONE N. 30718/2022	La Cassazione ha chiarito che, in merito alla decorrenza dei termini di prescrizione della cartella di pagamento, si deve considerare la data dalla notifica della cartella e non il termine di 60 giorni utili per la sua impugnazione.
Somme non dichiarate dalle società non qualificate in bilancio	CORTE DI CASSAZIONE N. 39766/2022	La Cassazione stabilisce che il socio che non dichiara tra i propri redditi le somme ricevute dalla società, che non siano espressamente qualificate come restituzione di finanziamenti o distribuzione di dividendi, commette il reato di dichiarazione infedele.
Deducibilità Irap per la quota dei canoni di leasing	CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUNARIA DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 3875/2022	La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, ammette la deduzione dalla base imponibile Irap della quota dei contratti di locazione finanziaria relativa a terreni sottostanti fabbricati strumentali all'attività commerciale esercitata, con la sola esclusione degli interessi passivi.
Tenuità del fatto e pagamento successivi	CORTE DI CASSAZIONE N. 39835/2022	La Cassazione ha sancito che al fine di beneficiare della non punibilità per la particolare tenuità del fatto, occorre fare riferimento ai fatti al momento del reato, non assumendo rilevanza gli eventi successivi alla commissione del reato.

In breve

Aiuti di Stato 2018 non registrati nell'RNA

Di Francesco Costa

L'Agenzia delle Entrate con il provvedimento n. 389471 del 18 ottobre 2022, ha definito, le modalità con le quali l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti e della Guardia di finanza le informazioni riguardanti la mancata registrazione nei registri RNA, SIAN e SIPA degli aiuti di Stato e degli aiuti de minimis indicati nelle dichiarazioni REDDITI, IRAP e 770 relative al periodo di imposta 2018, ai fini dell'adempimento di cui all'art. 1 comma 636 della L. 190/2014.

Il periodo d'imposta 2018 è il primo in relazione al quale i modelli dichiarativi hanno previsto il prospetto aiuti di Stato, presente nei modelli REDDITI 2019 al rigo RS401-RS402. Nelle motivazioni al provvedimento si ricorda che l'Agenzia delle Entrate gestisce i c.d. aiuti fiscali "automatici" e "semi-automatici" provvedendo alla loro iscrizione nei predetti Registri sulla base dei dati dichiarati dai contribuenti nell'apposita sezione "aiuti di Stato" delle rispettive dichiarazioni fiscali.

L'Agenzia delle Entrate ha messo a disposizione del contribuente, con le modalità previste dal provvedimento, le informazioni relative alla mancata registrazione degli aiuti di Stato e degli aiuti in regime de minimis nei registri RNA (Registro nazionale degli aiuti di Stato), SIAN (Sistema informativo agricolo nazionale), SIPA (Sistema italiano della pesca e dell'acquacoltura) per aver indicato, nel prospetto "Aiuti di Stato" delle dichiarazioni REDDITI, IRAP e 770 presentate per il periodo di imposta 2018, dati non coerenti con la relativa disciplina agevolativa. L'Amministrazione finanziaria rende disponibili tali informazioni per consentire al contribuente di fornire elementi e informazioni utili a regolarizzare l'anomalia rilevata.

Nelle comunicazioni, in particolare, sono contenuti: il codice fiscale e la denominazione/cognome e nome del contribuente; il numero identificativo e la data della comunicazione, codice atto e anno d'imposta; la data e protocollo telematico della dichiarazione REDDITI, IRAP e 770, relativa al periodo d'imposta 2018 ed infine i dati degli aiuti di Stato e degli aiuti in regime de minimis indicati nella dichiarazione REDDITI, IRAP e 770 relativa al periodo d'imposta 2018 per cui non è stato possibile procedere

all'iscrizione in RNA, SIAN e SIPA. L'Agenzia trasmette una comunicazione, contenente le informazioni elenca sopra, al domicilio digitale dei singoli contribuenti via PEC. Nel caso in cui l'indirizzo PEC non sia attivo o non registrato nel pubblico elenco denominato INI-PEC, istituito presso il Ministero dello Sviluppo economico, l'invio sarà effettuato per posta ordinaria.

La stessa comunicazione e i relativi allegati sono comunque consultabili dall'interessato all'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate, denominata "Cassetto fiscale" nella sezione "L'Agenzia scrive" – "Comunicazioni relative all'invito alla compliance".

Il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni (ex art. 3 comma 3 del DPR 322/98), può richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali inesattezze delle informazioni a disposizione e/o elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, con le modalità indicate nella comunicazione.

Il provvedimento, al paragrafo 5, specifica le modalità con cui il contribuente può regolarizzare l'anomalia e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni stesse.

Qualora la mancata iscrizione dell'aiuto individuale nei Registri sia imputabile a errori di compilazione dei campi "Codice attività ATECO", "Settore", "Codice Regione", "Codice Comune", "Dimensione impresa" e "Tipologia costi" del prospetto aiuti di Stato, il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa recante i dati corretti.

In tal caso, a seguito dell'avvenuta regolarizzazione, gli aiuti di Stato e gli aiuti in regime de minimis sono iscritti in RNA, SIAN e SIPA nell'esercizio finanziario successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa nella quale sono dichiarati.

Nel caso la mancata registrazione dell'aiuto individuale non sia imputabile a errori di compilazione della sezione "aiuti di Stato" come sopra esposto, il contribuente può regolarizzare la propria posizione presentando una dichiarazione integrativa e restituendo integralmente l'aiuto di Stato e l'aiuto in regime de minimis illegittimamente fruito, comprensivo di interessi.

Il provvedimento consente inoltre la riduzione delle relative sanzioni per effetto del ravvedimento operoso (ex art. 13 del DLgs. 472/97).

Operazioni imponibili e non imponibili: gli ultimi chiarimenti sul plafond della Cassazione

di Alberto De Stefani

La Corte di Cassazione, con la recente sentenza n. 30800, ha stabilito che se le operazioni attive non imponibili effettuate da un esportatore abituale diventino imponibili ai fini Iva, il plafond deve essere rettificato, ridotto o eliminato al fine di non effettuare più acquisti senza Iva.

Il caso esaminato nella sentenza riguarda una società cantieristica italiana che era stata incaricata da una società britannica di realizzare un'imbarcazione di lusso. Le fatture venivano emesse negli anni 2008 e 2009 in regime di non imponibilità Iva, generando così un plafond che veniva utilizzato negli anni successivi rispetto alla registrazione delle fatture (2009-2010). In questo regime, la società italiana aveva assunto, ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. c) del DPR 633/72, la qualifica di esportatore abituale potendo quindi acquistare beni senza applicazione dell'Iva nel limite del plafond.

Nell'anno successivo all'emissione delle fatture, tuttavia, la committente britannica aveva destinato lo yacht ai fini privati e per questo la società italiana ha dovuto emettere nota di debito con esposizione dell'Iva delle fatture emesse.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, questa situazione avrebbe dovuto generare una sorta di "splafonamento postumo" dove la variazione in aumento riferita all'operazione effettuata in precedenza avrebbe dovuto imporre la rettifica del plafond maturato. Tale pensiero è stato confermato dagli Ermellini, con la sentenza n. 30800, dove viene riconosciuta l'indebita fruizione del regime di non imponibilità IVA sugli acquisti già effettuati dalla società in esame, in conseguenza della rettifica del plafond che era stato indebitamente utilizzato. In poche parole, la modifica del plafond maturato incide direttamente sulle operazioni effettuate tramite l'utilizzo del plafond medesimo.

Nella motivazione della sentenza si legge che, *"in caso di operazioni non imponibili, l'assenza di limitazioni alla detrazione dell'IVA sugli acquisti (...) farebbe sì che i soggetti che effettuano solo, o prevalentemente, operazioni di tal fatta, finirebbero per trovarsi costantemente in credito con l'Erario, giacché l'esiguità del debito IVA concernente le operazioni imponibili non varrebbe a compensare l'IVA maturata a credito sugli acquisti"*. Per tale motivazione *"il legislatore consente a tali operatori, al fine di evitare che si*

trovino in permanente attesa del rimborso dell'eccedenza di imposta, di effettuare acquisti senza applicazione dell'IVA, includendo tra le operazioni non imponibili anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi compiute nei loro confronti".

Così come confermato anche dalle passate sentenze n. 4556/2015 e n. 27389/2020, il plafond rappresenta, *"il limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo per procedere ad acquisti in sospensione di imposta".*

Come stabilito dall'art. 2 comma 2 della L. 28/97, gli acquisiti non imponibili non devono superare il limite delle operazioni non imponibili poste in essere nell'esercizio precedente. In base a questo principio, la Cassazione ha chiarito *"come la non imponibilità degli acquisti effettuati dall'esportatore abituale discenda direttamente dalle cessioni all'esportazione e dalle operazioni ad esse assimilate dal medesimo compiute, che ne costituiscono al contempo presupposto e limite quantitativo monetario utilizzabile nell'anno successivo, in quanto è da esse che il plafond è alimentato" (...), con la conseguenza che la riduzione del plafond per effetto della mutata natura dell'originaria operazione non imponibile IVA e la sua sopravvenuta imponibilità, incide sul plafond maturato (comportando uno splafonamento) e "non può che comportare l'obbligo, in capo all'importatore abituale, di assolvere secondo il regime ordinario l'IVA dovuta per gli acquisti effettuati".*

Dall'interpretazione fornita dalla Cassazione, anche se non espressamente dichiarato, si ritiene che se l'esportatore abituale apporta, a insaputa della controparte, una modifica alle operazioni effettuate intaccando quindi il plafond, tale comportamento non può avere effetti anche sulla posizione del fornitore autorizzato ad applicare il regime di non imponibilità ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett. c) del DPR 633/72.

Per concludere, come previsto dall'Agenzia delle Dogane nella circolare n. 8/2003, tramite la dichiarazione Iva annuale, è possibile verificare la corrispondenza del plafond rispetto agli acquisti effettuati nell'anno.

L'Approfondimento – 1

Srl – il regime della trasparenza fiscale – prima parte

di Alessandro Marcolla

PREMESSA

Come noto, tramite il Dlgs n. 344/2003 l'imposizione fiscale sui redditi delle società di capitali è stata riformata al fine di consentire alle imprese italiane l'adozione di modelli di tassazione più competitivi.

In particolare, con gli artt. 115 e 116 del TUIR sono stati introdotti due regimi fiscali facoltativi che a determinate condizioni consentono alle società di capitali, ordinariamente assoggettate ad IRES, di optare per la tassazione prevista per i soci delle società di persone (IRPEF).

Lo scopo di questo regime alternativo è di concedere alle società di capitali a ristretta base societaria di tassare gli utili:

- direttamente in capo ai soci;
- a prescindere dall'effettiva percezione o dall'incasso, così come avviene nelle società di persone.

Ebbene, al fine di una migliore comprensione della tematica nel presente contributo esamineremo:

- i principali riferimenti normativi riguardanti la cosiddetta “**piccola**” trasparenza fiscale nelle Srl a “**ridotta base proprietaria**”;
- le principali regolamentazioni contenute nel DM del 23.4.2004;
- i più recenti interventi di prassi dell'Amministrazione Finanziaria, a partire dalla circolare n. 49/E/2004 fino alla recente risposta a interpello n. 822/E/2021.

LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Come stabilito dal TUIR possono optare per il regime della “**trasparenza fiscale**”:

- le società di capitali, nella specie i soggetti ex art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR¹, che hanno per soci esclusivamente analoghi soggetti ex art 73, comma 1, lett. a) del TUIR, ciascuno con una percentuale del diritto di voto esercitabile in assemblea (art. 2346 del c.c.²) e di partecipazione agli utili non inferiore al 10% e non superiore al 50% (articolo 115, TUIR);
- le Srl con:
 - ✓ volume di ricavi non superiore alle soglie previste per l'applicazione degli studi di settore, ora ISA, ovvero pari a € 5.164.569,00;
 - ✓ soci esclusivamente persone fisiche in numero non superiore a 10 o a 20 nel caso di società cooperative (art. 116 TUIR).

Relativamente al caso delle Srl, oggetto di questa disamina, rileviamo, inoltre, che:

- il reddito prodotto dalla società partecipata non subisce alcuna tassazione diretta, ovvero non viene assoggettato ad IRES, ma sconta, invece, l'IRAP analogamente a quanto avviene nelle società di persone;
- in presenza di una successiva distribuzione di utili, che per effetto del regime di trasparenza, è già stata assoggettata ad IRPEF, non è prevista alcuna ulteriore imposizione in capo alla società, dato che la tassazione è già stata imputata ai soci al momento della maturazione degli utili e della loro attribuzione per trasparenza;

¹ L'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR afferma che: "1. Sono soggetti all'imposta sul reddito delle società:

a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato".

² L'art. 2346 del c.c. stabilisce che: "La partecipazione sociale è rappresentata da azioni; salvo diversa disposizione di leggi speciali lo statuto può escludere l'emissione dei relativi titoli o prevedere l'utilizzazione di diverse tecniche di legittimazione e circolazione.

Se determinato nello statuto, il valore nominale di ciascuna azione corrisponde ad una frazione del capitale sociale; tale determinazione deve riferirsi senza eccezioni a tutte le azioni emesse dalla società

In mancanza di indicazione del valore nominale delle azioni, le disposizioni che ad esso si riferiscono si applicano con riguardo al loro numero in rapporto al totale delle azioni emesse. A ciascun socio è assegnato un numero di azioni proporzionale alla parte del capitale sociale sottoscritta e per un valore non superiore a quello del suo conferimento. Lo statuto può prevedere una diversa assegnazione delle azioni.

In nessun caso il valore dei conferimenti può essere complessivamente inferiore all'ammontare globale del capitale sociale.

Resta salva la possibilità che la società, a seguito dell'apporto da parte dei soci o di terzi anche di opera o servizi, emetta strumenti finanziari forniti di diritti patrimoniali o anche di diritti amministrativi, escluso il voto nell'assemblea generale degli azionisti. In tal caso lo statuto ne disciplina le modalità e condizioni di emissione, i diritti che conferiscono, le sanzioni in caso di inadempimento delle prestazioni e, se ammessa, la legge di circolazione".

- come chiarito dalla circolare n. 49/E/2004 gli utili distribuiti sono fiscalmente irrilevanti e non concorrono alla formazione del reddito imponibile dei soci, nemmeno se la loro distribuzione eccede il reddito imponibile della società partecipata.

Per queste ragioni, come stabilito dall'art. 8 del DM 23.4.2004³ l'irrilevanza fiscale degli utili distribuiti post maturazione si applica, ***“anche nel caso in cui le predette distribuzioni avvengano successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione o i soci siano diversi da quelli cui sono stati imputati i redditi”***.

Di seguito un esempio.

Esempio 1

Supponiamo che:

- il Sig. Mario Rossi socio della Jolly Roger Srl in regime ordinario e della Delta Srl in regime di trasparenza possieda in entrambe le società una quota di partecipazione agli utili pari al 30%;
- il reddito imponibile di ambedue le società, coincidente con l'utile lordo, ammonti a € 150.000,00. Pertanto, le quote di reddito imponibile imputabili al Sig. Mario Rossi dalla partecipazione nelle due società risultano entrambi pari a € 45.000,00 (150.000 X 30%);

³ L'art. 8 del DM 23.4.2004 prevede che: “1. Gli utili e le riserve di utili formatesi nei periodi in cui è efficace l'opzione, ove distribuiti, non concorrono a formare il reddito dei soci. Tale disposizione si applica anche nel caso in cui le predette distribuzioni avvengano successivamente ai periodi di efficacia dell'opzione o i soci siano diversi da quelli cui sono stati imputati i redditi, a condizione che rientrino tra i soggetti di cui ai commi 1 e 2 dell'art. 1. Le disposizioni del comma 12 dell'art. 115 del testo unico si applicano anche nell'ipotesi di distribuzione degli utili di cui al periodo precedente.

2. Il regime di trasparenza dell'art. 115 del testo unico non modifica la disciplina fiscale di cui all'art. 89 del testo unico relativamente alla distribuzione di riserve costituite con utili di precedenti esercizi ovvero quella delle riserve di cui all'art. 47, comma 5, del testo unico.

3. Nei confronti della società partecipata resta ferma, nelle ipotesi indicate nei commi 1 e 2 del presente articolo, l'applicazione dell'art. 109, comma 4, lettera b), del testo unico.

4. Salva diversa esplicita volontà assembleare, si considerano prioritariamente distribuiti gli utili e le riserve di utile realizzati nel periodo di efficacia dell'opzione; tale presunzione si applica anche se gli utili e le riserve sono distribuiti in periodi diversi da quelli in cui è efficace l'opzione.

5. In caso di esplicita volontà assembleare di distribuzione di riserve di cui all'art. 47, comma 5, del testo unico, la presunzione indicata nell'art. 47, comma 1, secondo periodo, del medesimo testo unico si applica solo con riguardo alle riserve costituite con utili di periodi d'imposta nei quali non ha operato la tassazione per trasparenza; tale disposizione si applica anche nelle ipotesi indicate nel comma 1.

6. La società partecipata fornisce nella dichiarazione dei redditi una separata indicazione degli ammontari delle riserve indicate nei commi precedenti delle loro distribuzioni e del loro utilizzo per altre finalità, nonché dei redditi imputati ai soci nei periodi d'imposta in cui ha avuto efficacia l'opzione”.

- venga deliberata la distribuzione dell'utile.

Dati questi elementi calcoliamo l'imposizione fiscale:

Jolly Roger Srl	
€ 45.000,00	reddito imponibile imputabile al Sig. Mario Rossi
€ 34.200,00	(45.000 - 24%) utile netto della Jolly Roger Srl
€ 25.308,00	(34.200 - 26%) Dividendo al netto della ritenuta del 26% a titolo d'imposta
€ 19.692,00	(45.000 - 25.308) Incidenza fiscale sul reddito imponibile pari a circa il 43,76%

Delta Srl	
€ 45.000,00	Reddito imponibile riferibile al sig. Mario Rossi
€ 25.650,00	(45.000 - 43%) Reddito netto ipotizzando un'aliquota IRPEF marginale pari al 43%
€ 19.350,00	(45.000 - 25.650) Incidenza fiscale sul reddito imponibile pari al 43%

Dai calcoli esposti emerge chiaramente che sotto il profilo impositivo le due metodologie di calcolo portano ad una tassazione pressoché uguale. Ciò è dovuto al fatto che il Sig. Mario Rossi ha un'aliquota IRPEF marginale elevata, ovvero pari al 43%.

Cosa diversa accadrebbe se il Sig. Mario Rossi avesse un'aliquota IRPEF inferiore. A dimostrazione di ciò ipotizziamo che il Sig. Mario Rossi sottoponga a tassazione il suo reddito da partecipazione all'aliquota marginale IRPEF del 27%. In questo caso avremmo la seguente tassazione.

Delta Srl	
€ 45.000,00	Reddito imponibile riferibile al sig. Mario Rossi
€ 32.850,00	(45.000 - 27%) Reddito netto ipotizzando che l'aliquota IRPEF marginale sia pari al 27%
€ 12.150,00	(45.000 - 32.850) Incidenza fiscale sul reddito imponibile pari al 27%

Ecco che il Sig. Mario Rossi otterrebbe dalla trasparenza fiscale un risparmio pari a € 7.200,00 (19.350 – 12.150).

Per queste ragioni, in presenza di aliquote IRPEF marginali inferiori al 43,76% il regime di trasparenza fiscale, se applicabile, risulta sempre più conveniente:

- a patto che non vi siano addizionali regionali e comunali di importi significativi;
- considerando che il percipiente, nel nostro caso il Sig. Mario Rossi, potrebbe fruire anche di ulteriori deduzioni e/o detrazioni d'imposta.

QUALI POSSONO ESSERE I SOCI DELLE SRL CHE OPTANO PER LA TRASPARENZA FISCALE?

Oltre al limite dei ricavi che non devono superare € 5.164.569,00, soglia che a norma dell'art. 14, comma 1, lett. a del DM 23.4.2004 deve essere verificata nel periodo precedente rispetto a quello in cui si esercita l'opzione, per poter adottare il regime della trasparenza fiscale bisogna tener conto della tipologia di socio, che, come stabilito dall'art. 14, comma 1, lett. b) del DL 23.4.2004 deve necessariamente essere **“composta esclusivamente da persone fisiche residenti, anche se esercenti attività di impresa, o non residenti purché la partecipazione sia riferibile a una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, in numero non superiore a 10 o, nel caso di società cooperative, a 20”**.

Escludendo, inoltre, le ipotesi che riguardano le persone fisiche non residenti si fa presente che in nessun caso possono optare per la trasparenza fiscale soggetti diversi dalle persone fisiche, nemmeno se trattasi di altri soggetti trasparenti, come nel caso delle società semplici.

Come chiarito, infatti, nella recente risposta a interpello n. 822/E/2021 ***“l'opzione per la trasparenza comporta l'imputazione dei redditi della società trasparente direttamente ai soci, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili posseduta da ciascuno di essi e a prescindere dall'effettiva percezione, con la conseguenza che – come chiarito dalla circolare n. 49/E/2004 (§ 3.10) – gli utili maturati in regime di trasparenza non concorrono a formare il reddito dei soci, anche qualora siano distribuiti dopo la vigenza dell'opzione per la trasparenza e anche ove eccedano il reddito imputato per trasparenza.***

Dunque, ove si consentisse all'istante (Srl di cui è socia anche una società semplice) l'adesione al regime della trasparenza fiscale, gli utili prodotti dalla medesima istante ricadrebbero nella suesposta irrilevanza fiscale, il che sarebbe in contrasto con le finalità dell'art. 32-quater sopracitato, a mente del quale gli utili distribuiti alla società semplice si intendono percepiti (e sono dunque tassati) in capo ai rispettivi soci”.

Il dettato normativo risulta, quindi, chiaro: i soci devono essere necessariamente persone fisiche.

L'IMPUTAZIONE DI REDDITI DELLE RITENUTE E DEI CREDITI D'IMPOSTA NELLE SRL CHE OPTANO PER LA TRASPARENZA FISCALE

Come previsto dall'art.115 del TUIR, a cui talaltro rimanda l'art. 14, comma 4 del DM 23.4.2004 i redditi sono imputati ai soci:

- nell'esercizio in corso alla data di chiusura del periodo d'imposta delle società partecipe;
- in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

Sul punto si fa presente che l'Ufficio con la circolare n. 49/E/2004 ha chiarito che ***“per omogeneità di trattamento fiscale con le società di persone occorre tenere conto del disposto di cui all'articolo 5, comma 2, TUIR; al riguardo si ritiene che le modifiche nelle quote di partecipazioni agli utili dei soci, non legate a variazioni della compagine sociale, hanno efficacia solo a partire dal periodo d'imposta successivo”.***

Occorre rilevare, inoltre, che in ragione della percentuale di partecipazione agli utili i singoli soci scomputano:

- le ritenute d'acconto subite dalla società partecipata;
- i crediti d'imposta;
- gli eventuali acconti versati.

Pertanto, le società partecipate non possono trattenere in nessun caso i crediti d'imposta, nemmeno se riportati nel **quadro RU**, le ritenute e gli acconti eventualmente versati.

Ricordiamo, infine, che in caso di incapacienza, saranno i singoli soci a riportare nei periodi d'imposta successivi l'eccedenza di crediti non ancora utilizzata.

LE PERDITE MATURATE DALLE SRL CHE OPTANO PER LA TRASPARENZA FISCALE

Le perdite fiscali prodotte dalle Srl in regime di trasparenza fiscale sono imputate ai soci in proporzione alle quote di partecipazione, ma sempre entro il limite della quota di patrimonio netto contabile posseduta nella società partecipata.

Detto ciò, osserviamo che, come stabilito dall'art. 7, comma 2 del DM 23.4.2004⁴, il patrimonio netto contabile deve essere ***“determinato senza considerare la perdita dell'esercizio e tenendo conto dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del relativo bilancio”***.

Per queste ragioni, la soglia di perdita fiscale trasferibile a ciascun socio è data dalla somma dei seguenti elementi:

⁴ L'art. 7, comma 2 del DM 23.4.2004 afferma che: “Le perdite fiscali della società partecipata sono imputate ai soci nel periodo d'imposta indicato nel comma 1 in proporzione alle quote di partecipazione alle perdite dell'esercizio entro il limite delle rispettive quote del patrimonio netto contabile della società partecipata, determinato senza considerare la perdita dell'esercizio e tenendo conto dei conferimenti effettuati entro la data di approvazione del relativo bilancio. Le perdite fiscali eccedenti il limite di cui al periodo precedente e quelle relative ai periodi d'imposta antecedenti all'opzione si computano in diminuzione del reddito della società partecipata nei limiti previsti dall'art. 84 del testo unico”.

+ patrimonio netto contabile della società partecipata
+ perdita dell'esercizio
+ conferimenti effettuati dai soci tra la data di chiusura dell'esercizio e quella di approvazione del bilancio

Sempre in tema rileviamo che in presenza di perdite pregresse, le stesse:

- rimangono nella disponibilità della società che le ha prodotte;
- conservano la rilevanza fiscale in seno alla stessa società che non può trasferirle ai soci.

Da ultimo, segnaliamo che in base a quanto disposto dagli artt. 8, 115 e 116 del TUIR e dell'art. 14 comma 4 del DM 23.4.2004 le perdite possono essere utilizzate dai singoli soci per compensare:

- i redditi d'impresa realizzati nello stesso periodo d'imposta. Pertanto, le perdite possono essere scomputate solo se il socio è titolare di ditta individuale o risulta essere socio di società di persone o di altre società che a sua volta hanno optato per la trasparenza fiscale e se dalle stesse matura un reddito d'impresa o di partecipazione;
- i redditi d'impresa conseguiti dallo stesso socio negli esercizi d'imposta successivi, ma nel limite dell'80% di questi redditi, senza alcuna limitazione temporale.

GLI UTILI DISTRIBUITI IN REGIME DI TRASPARENZA FISCALE

Come sancito dall'art. 115, comma 12 del TUIR⁵, disposizione che vale anche per le ipotesi di **“piccola”** trasparenza, il costo fiscale delle partecipazioni detenute dai soci **“aumenta e diminuisce, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati al socio e diminuisce, fino a concorrenza dei redditi imputati, anche in caso di distribuzione di utili”**.

⁵ L'art. 115, comma 12 del TUIR stabilisce che: “Per le partecipazioni in società indicate nel comma 1 il relativo costo è aumentato o diminuito, rispettivamente, dei redditi e delle perdite imputati ai soci ed è altresì diminuito, fino a concorrenza dei redditi imputati, degli utili distribuiti ai soci”.

Si ricorda, inoltre, che con il documento di prassi n. 49/E/2004 l'Ufficio ha anche chiarito che la distribuzione di utili in regime di trasparenza fiscale, nei limiti del reddito imputato ai soci, risulta ***“sostanzialmente equivalente a una distribuzione di riserve di capitale”***.

L'Approfondimento – 2

Le novità del Codice della Crisi d'impresa: i riflettori su amministratori, sindaci e revisori

di Federico Camani

PREMESSA

Recentemente, è entrato in vigore il nuovo Codice della Crisi d'impresa. Dopo una lunga attesa e numerose modifiche, si possono delineare gli aspetti principali della portata del decreto-legge 14/2019.

Partiti dai lavori della commissione Rordorf che sono sfociati nella prima versione del Codice della crisi del 2019, seguita dalla Riforma della composizione negoziata e sfociata, anche su impulso della direttiva europea sull'insolvency, all'attuale versione del Codice della Crisi d'impresa, le novità che risaltano con più vigore girano attorno al concetto di responsabilità.

Responsabilità per gli amministratori, che curano l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e responsabilità per i sindaci, che adempiono alla segnalazione tempestiva della crisi d'impresa nelle situazioni in cui sia probabile lo stato di insolvenza dell'imprenditore.

Viene modificato il ruolo del revisore, il quale viene escluso dal novero dei soggetti obbligati ad adempiere alla segnalazione tempestiva della crisi d'impresa.

L'ASSETTO ORGANIZZATIVO, AMMINISTRATIVO E CONTABILE

Il secondo comma dell'articolo 2086, C.c.c. ricorda che *“l'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale”*.

A consenso pressoché unanime, la dottrina ha commentato in maniera positiva la modifica apportata all'articolo 2086, C.c., ribadendo che l'imprenditore è colui che meglio può conoscere gli assetti organizzativi, amministrativi e contabili affinché, con mezzi opportuni, possa assicurarsi la corretta gestione di una eventuale situazione di crisi.

Va, tuttavia, sottolineato che, ante riforma dell'articolo 2086, C.c., poteva sussistere ambiguità sulla necessità da parte di tutti gli amministratori, indipendentemente dalla forma societaria adottata dall'impresa, di assicurarsi della implementazione ed esistenza operativa di un adeguato assetto organizzativo, amministrativo e contabile. Infatti, la previsione per cui tale assetto dovesse essere "adeguato" era contenuta nell'articolo 2081 C.c., il quale recita, al comma 3, che "il Consiglio di Amministrazione... omissis... sulla base delle informazioni ricevute valuta l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società... omissis" e al comma 5 che "gli organi delegati curano che l'assetto organizzativo, amministrativo e contabile sia adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa e riferiscono al C.d.A. e al collegio sindacale... omissis... almeno ogni 6 mesi, sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione".

Ora resta da individuare che cosa s'intenda con assetto organizzativo e quale sia la differenza tra l'assetto organizzativo in generale e quello amministrativo e contabile riportato nel Codice civile. Di fatto, tra tutte le definizioni di dottrina risulta agevole, a questi fini, riferirsi alle definizioni presenti all'interno delle norme di comportamento del collegio sindacale.

In esse, per assetto organizzativo, deve intendersi *"il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità"*. E ancora, l'assetto organizzativo si intende adeguato quando *"presenta una struttura organizzativa compatibile alle dimensioni e alla complessità della società, alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale, nonché alle altre caratteristiche della società"*.

Per assetto amministrativo e contabile si intende *"l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa societaria attendibile, in accordo con i Principi contabili adottati dall'impresa"*.

A tal punto, si ricorda che:

- l'assetto organizzativo deve garantire l'esercizio del potere decisionale necessario per condurre l'impresa e deve essere condotto da persone qualificate, ovvero in possesso dei requisiti stabiliti dall'articolo 2382, C.c.;
- è indispensabile che vi sia un processo di delega dei poteri a persone competenti e responsabili e di supervisione del loro operato da parte dell'assegnatario dei poteri (p.e. il comitato esecutivo o l'amministratore delegato);
- sono necessari documenti formali (direttive e procedure) che indichino le modalità di esecuzione e controllo delle attività;
- l'assetto amministrativo e contabile è un di cui del più ampio assetto organizzativo e ha la funzione primaria di garantire, testualmente, la completezza, correttezza e, ci si soffermi, la tempestività dell'informativa societaria affinché l'organo amministrativo possa correttamente riferire all'imprenditore e al collegio sindacale (ove esistente) dell'andamento della gestione (un concetto ben più ampio del solo bilancio d'esercizio prevedendo l'esistenza di quello che la scienza aziendale definisce genericamente "il controllo di gestione").

È difficile conoscere a priori cosa quale sia la struttura organizzativa più adeguata alla natura e alle dimensioni dell'impresa: teoricamente, è pressoché impossibile definire operativamente e in dettaglio cosa sia adeguato alla singola società, lasciando volutamente l'onere di declinazione di questo chiaro concetto teorico a chi materialmente si occupa della gestione aziendale della singola società, ossia, ovviamente, ai singoli amministratori.

Ne deriva come non sia possibile definire gli assetti standard per ogni tipo di società, anche se le regole di base di ogni assetto societario sono comuni e la declinazione operativa degli stessi non possa che basarsi su un'analisi delle sfide che la società vuole affrontare e i correlati rischi che corre nel raggiungere gli obiettivi prefissati.

Detto questo, ben si capisce come non vada confusa l'adeguatezza degli assetti organizzativi con il rispetto degli obblighi ora presenti al comma 3, di cui all'articolo 3 dell'attuale Codice della crisi d'impresa (D.L. 14/2019) che è stato da più parti commentato come un intervento del Legislatore per definire l'adeguatezza di un assetto organizzativo. In ordine, i primi 3 commi dell'articolo 3, D.L. 14/2019, citano che:

- *"l'imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte";*

- *“l'imprenditore collettivo deve adottare un assetto organizzativo adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del Codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative”;*
- *“al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di: a) rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore; b) verificare la non sostenibilità dei debiti e l'assenza di prospettive di continuità aziendale per i 12 mesi successivi e i segnali di allarme; c) ricavare le informazioni necessarie a seguire la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento”.*

LO STATO DI CRISI E L'INSOLVENZA

L'attuale sistema legislativo dovrebbe basarsi sul c.d. concetto dell'*early warning*, ossia sulla considerazione di fondo che, tanto più si interviene tempestivamente nel riconoscimento di criticità della gestione aziendale, quanto più si avranno possibilità di risanamento dell'impresa e un minor danno al sistema economico generale, evitando di dilazionare le azioni di rimedio della crisi, quando possibili, rendendo non più ripristinabile la continuità aziendale con danni significativi pagati dai creditori aziendali più che dall'impresa e, spesso, dai suoi amministratori.

Certo, il Legislatore non è stato molto chiaro nel spiegare i concetti di crisi e insolvenza, tuttavia possiamo affermare che:

- per insolvenza, si vuole indicare l'incapacità attuale del debitore di soddisfare le obbligazioni assunte con i propri flussi di cassa (c.d. flussi finanziari);
- per crisi, ai sensi dell'articolo 1, lettera a), D.L. 14/2019 si intende *“lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza, e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi 12 mesi”*. In altre parole, si manifesta la crisi quando si verifica uno stato di insolvenza in un'ottica prospettica di 12 mesi, che non consente all'imprenditore di far fronte alle proprie obbligazioni rendendo di fatto, difficile o impossibile il proseguimento dell'attività d'impresa (mancanza di continuità aziendale, c.d. “going concern”).

Pertanto, un imprenditore insolvente è colui che non sa onorare, allo stato attuale, le proprie obbligazioni; un imprenditore in crisi è colui che rende probabile lo stato di insolvenza, ovvero non riesce a onorare le proprie obbligazioni con i flussi di cassa prospettici nei futuri 12 mesi.

Si ricorda altresì che l'articolo 3, comma 4, D.L. 14/2019 ribadisce che costituiscono segnali per la previsione dello stato di crisi:

- l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno 30 giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni,
- l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti
- l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma, purché rappresentino complessivamente il 5% del totale delle esposizioni,
- l'esistenza di una o più esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies, comma 1 (p.e. ritardi per versamenti di contributi previdenziali, debiti per premi assicurativi, debiti iva, crediti affidati per la riscossione).

IL RUOLO DEL REVISORE E DEL COLLEGIO SINDACALE

Va preliminarmente osservato che l'attuale formulazione del Codice della crisi d'impresa ha definitivamente superato le previsioni del previgente articolo 14, escludendo il revisore dal novero dei soggetti che dovevano aver un ruolo nella procedura di allerta, prima obbligatoria e, oggi, facoltativa.

Ante modifica, l'articolo 14, D.L. 14/2019 recitava che *“gli organi di controllo societari, il revisore contabile e la società di revisione, ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, nonché di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi”*.

Si tratta di una modifica che va salutata con grande favore, in quanto l'attribuzione di compiti di "vigilanza" propri della figura del sindaco al revisore (che non ha nessun potere legislativo di intervento sull'operato degli amministratori) rendeva molto critica la declinazione pratica dei suoi doveri. È quindi palese che gli impatti rilevanti della normativa siano riferiti alla figura del solo sindaco.

Va preso atto che le nuove norme di comportamento del collegio sindacale per le non quotate, in vigore dal gennaio 2021, non sono intervenute nella declinazione pratica dei doveri del sindaco circa le nuove norme della crisi d'impresa.

In tutti i casi, i sindaci, ai sensi dell'articolo 2403, C.c., sono responsabili del rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, analizzano l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo corretto funzionamento. Tuttavia, il carico di lavoro dei sindaci, a parere dello scrivente, è quantitativamente diminuito ma, allo stesso tempo, incrementato di responsabilità in quanto, vista l'implementazione dell'articolo 2086, C.c., gli amministratori, ora, devono saper gestire gli assetti societari a tutto tondo, elaborando previsioni economico/finanziarie a medio lungo termine, in modo da poter prevenire anche eventuali stati di crisi e/o insolvenza e i sindaci, allo stesso tempo, rispondono, di fronte ai giudici, della mancata segnalazione tempestiva della crisi d'impresa.

A titolo esemplificativo, basti pensare che a partire dall'introduzione dell'istituto della composizione negoziata, i creditori pubblici qualificati sono obbligati a comunicare all'organo di controllo l'esistenza di debiti scaduti superiori a certi importi. Di qui nasce la maggiore responsabilità dell'organo amministrativo che si riflette sui sindaci. Sono proprio quest'ultimi che devono verificare e analizzare correttamente le azioni messe in atto dagli amministratori nella gestione d'impresa, segnalando tempestivamente all'organo amministrativo la presenza di situazioni anomale che potrebbero rendere probabile l'insolvenza.

I sindaci sono responsabili, infatti, della mancata segnalazione tempestiva dello stato di crisi, soprattutto in presenza di una segnalazione del creditore pubblico qualificato.

La segnalazione tempestiva, al contrario, deve presupporre che il sindaco abbia:

- esaminato le previsioni economico e finanziarie dei 12 mesi successivi e si sia reso conto dell'esistenza o meno di criticità nell'adempiere le obbligazioni presenti e future;

- ottenuto o sollecitato, in caso di criticità (nei casi più gravi anche formalmente come previsto dall'attuale normativa) risposte dagli amministratori su quali rimedi intendono attuare per risolvere le criticità;
- esaminato le situazioni periodiche successive per verificare che le azioni di rimedio degli amministratori siano state attuate e quali effetti hanno portato sulla gestione aziendale;
- reagito, con i poteri attribuiti dalla legge, alle inerzie o inadempienze degli amministratori (mancata redazione di previsioni, rendicontazioni periodiche, azioni di rimedio etc.);
- ricorso, nei casi più gravi, all'azionamento dell'articolo 2409, C.c.

Indipendentemente dalla crisi esistente o meno, dovrà essere prestata da parte del sindaco una grande attenzione nelle verifiche di adeguatezza e, soprattutto, del concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, amministrativo contabile, con l'accortezza che eventuali anomalie non risolte, dovranno necessariamente essere rappresentate nella relazione annuale che accompagna il bilancio d'esercizio.

Per ciò che attiene invece alla figura del revisore, va preso atto che l'attuale normativa non comporta alcuna modifica sostanziale alle procedure di verifica che egli esegue in ottemperanza con le prescrizioni degli Isa. Il revisore si interessa della continuità aziendale sulla base delle prescrizioni dell'Isa Italia 570, principio di revisione che in molti interventi tecnici riferiti alle figure dell'amministratore o sindaco, viene indicato come un utile riferimento per l'esame delle situazioni di crisi e/o di dubbi sulla continuità aziendale.

Pur non avendo il revisore alcuna responsabilità diretta sull'adeguatezza e concreto funzionamento del sistema di controllo interno aziendale, qualora evidenzia carenze e criticità nei controlli aziendali nel corso del suo lavoro di verifica, è tenuto a rappresentarle formalmente agli amministratori e ai sindaci sulla base delle regole fissate negli Isa Italia 260 e 265.

Quindi nessuna novità sostanziale nel suo lavoro dopo l'abolizione dell'originario articolo 14, D.L. 14/2019 e l'abbandono dell'istituto di allerta disciplinato dall'Ocri.

È bene addivenire, tuttavia, ad un intenso scambio di informazioni tra sindaco e revisore, più frequente dell'obbligo annuale fissato dalla legge, nella consapevolezza che due seri professionisti, pur nella estrema differenza dei 2 ruoli, potranno analizzare e, quando possibile, risolvere al meglio le criticità che si palesano in momenti di crisi.

L'Approfondimento – 3

L'acconto di novembre

di Francesco Costa

PREMESSA

Quest'anno le regole per il versamento degli acconti sono sostanzialmente uguali a quelle dell'anno scorso. Il termine giuridico per il versamento del secondo acconto è la fine dell'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio; per i contribuenti con esercizio solare la scadenza è il 30 novembre.

Vengono definiti acconti d'imposta, ma, nella realtà, li potremo definire l'anticipazione di un anno del versamento del saldo.

In questo contributo analizzeremo le regole di determinazione del secondo acconto.

ACCONTI D'IMPOSTA

Come previsto dalla norma, ogni contribuente è tenuto a versare anticipatamente un acconto riguardante il periodo d'imposta dell'anno in corso.

Per il calcolo delle quote da versare è necessario verificare le percentuali di acconto stabilite dalle norme e la dichiarazione dei redditi dell'anno precedente.

Come regola generale vengono utilizzati i dati contenuti nella dichiarazione dell'anno precedente in quanto, trattandosi di un acconto per l'anno in corso e quindi di un periodo non ancora concluso, non si è a conoscenza del reddito che il contribuente dichiarerà.

Viene, però, lasciata la libertà allo stesso di ricalcolare gli acconti in funzione di minori previsioni reddituali.

TERMINI DI VERSAMENTO PER GLI ACCONTI DI NOVEMBRE 2022

Il termine per il versamento della seconda rata (o unica per coloro che abbiano optato di farne una sola) degli acconti IRPEF, IRES e IRAP riguardanti il periodo d'imposta 2022, è individuato con la fine dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta precedente. Per i soggetti con esercizio solare, il termine ultimo per adempiere regolarmente è il 30 novembre 2022.

La scadenza di novembre coinvolge tutti i soggetti, persone fisiche, società di persone, società di capitali ed Enti che hanno esercizio coincidente con l'anno solare.

Dove i soggetti IRPEF vedono la scadenza fissa nel 30 novembre i soggetti IRES possono avere scadenze variabili a seconda della scadenza dell'esercizio sociale. Potremo, quindi, affermare che per loro è più corretto parlare di versamento della rata dell'acconto entro l'undicesimo mese dell'esercizio o periodo di gestione.

Gli esercizi sociali che hanno una durata maggiore o inferiore ai 12 mesi, devono essere considerati come unico periodo d'imposta ai fini della determinazione degli acconti.

MISURE DEGLI ACCONTI D'IMPOSTA

La misura degli acconti per il 2022 è riepilogata nella seguente tabella:

TIPO D'IMPOSTA	PERCENTUALI
IRPEF	100%
IRES	100%
IRAP (persone fisiche e società di persone)	100%
IRAP (soggetti IRES)	100%

ACCONTO IRPEF

L'acconto deve essere versato entro i termini previsti, in due momenti diversi o in un solo momento, in base all'importo da versare. In particolare, gli acconti relativi all'IRPEF devono essere versati in due rate. Dovremo prestare attenzione ai soggetti con ISA approvati rispetto agli altri contribuenti. In sintesi:

1. soggetti con ISA approvati:

- l'acconto è ripartito in 2 rate di pari importo, la prima scadente entro i termini per il versamento del saldo e la seconda entro l'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio;

2. soggetti per i quali non è approvato un ISA e i privati:

- la prima, pari al 40% dell'acconto complessivo, deve già essere stata pagata entro i tempi predisposti per il versamento del saldo della dichiarazione presentata per il precedente esercizio;
- la seconda, è pari al restante 60% del complessivo acconto dovuto.

Merita ricordare che gli imprenditori con ISA approvato sono anche coloro che non lo devono applicare in quanto godono di una causa di esclusione o di disapplicazione. Si pensi, ad esempio a chi gode di una causa di esclusione oppure ai contribuenti minimi o ai forfettari.

Rammentiamo anche che sono considerati alla stregua dei soggetti con ISA approvato anche i soci delle società in trasparenza o i collaboratori familiari, dove la società o il titolare dell'impresa individuale esercita una attività dove è presente un ISA. Anche costoro dovranno calcolare l'acconto nella misura del 50% per ciascuna rata.

L'acconto IRPEF, da corrispondere per l'anno 2022, è da calcolare prendendo a riferimento il rigo RN34 del modello REDDITI 2022 PF e in particolare si deve tener conto che:

- non è dovuto l'acconto, se tale rigo è inferiore o uguale a euro 51,00;
- se l'importo di RN34 è compreso tra euro 51,00 e euro 257,00, l'acconto va versato in soluzione unica entro il 30 novembre;
- se l'importo è maggiore di euro 258,00, si deve versare l'acconto in due rate, la prima assieme al saldo del periodo precedente e la seconda entro il 30 novembre 2022.

Schematizzando:

RIGO RN34 "DIFFERENZA"	ACCONTO IRPEF 2021
Non superiore a euro 51,00	Non dovuto
Superiore a euro 52,00 ma non a euro 257,00	Versamento in un'unica soluzione entro il 30/11/2022
Superiore a euro 258,00	Versamento in due rate: • la prima pari al 50% per i soggetti ISA o al 40% per gli altri contribuenti del rigo RN34 • la seconda pari al 50% per i soggetti ISA o al 60% per gli altri contribuenti del rigo RN34 entro il 30/11/2022

Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 27/E/2013 aveva precisato che il mancato pagamento della maggiorazione dello 0,40% non comporta l'applicazione della sanzione del 30% sull'intero importo versato, ma che è dovuto esclusivamente lo 0,40% (in precedenza omesso) maggiorato della sanzione del 30% calcolata sullo stesso 0,40%. Cioè si sana il mancato calcolo della maggiorazione, applicando la sanzione su tale importo omesso.

Versamento dell'acconto in base al metodo storico

L'acconto IRPEF dovuto va calcolato prendendo l'ammontare del debito fiscale del 2021 (modello Redditi 2022), al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute subite, moltiplicato per la percentuale prevista per gli acconti di tale imposta.

Le percentuali sono state descritte nella tabella relativa agli acconti del 2022.

ACCONTO PER CEDOLARE SECCA

In base a quanto disposto dall'articolo 3, comma 4, Decreto Legislativo n. 23/2011, la percentuale dell'acconto della cedolare secca è pari al 95%. La percentuale si applica all'imposta dovuta per l'anno precedente, in questo caso del 2021, indicata nel modello REDDITI 2022 (rigo RB 11 – colonna 3).

Le regole per i versamenti minimi e dello spalmo su due rate prendono a riferimento gli importi previsti per l'IRPEF. Si riporta, comunque, una tabella riepilogativa:

ACCONTO CEDOLARE SECCA 2022			
ACCONTO		RATE	SCADENZA
95% dell'imposta dovuta l'anno precedente (rigo RB11, colonna 3)	Minore o pari a euro 258,00	Unica rata	30/11/2022
	Superiore o pari a euro 258,00	1ª rata (50% o 40% del 95%)	- entro il 30/06/2022 o 30/07/2022 (con lo 0,40%) - entro il 30/07/2022 o il 20/08/2022 (con lo 0,4%)
		2ª rata (50% o 60% del 95%)	30/11/2022

ACCONTO IRES

Utilizzando il metodo storico, l'ammontare dell'acconto IRES 2022 è pari al 100% (come già indicato nella tabella precedente) dell'importo "IRES dovuto o differenza a favore del contribuente" esposto nei rigi:

- RN17 del modello REDDITI 2021 SC;
- RN28 del modello REDDITI 2021 ENC.

L'ammontare totale dell'acconto IRES 2022 è pari al 100% e, a seconda dell'importo indicato nel rigo citato, il versamento dell'acconto potrebbe:

- non essere dovuto;
- effettuarsi in un'unica soluzione;

- essere versato in due rate.

Schematizzando:

RIGO RN17 RIGO RN28	ACCONTO IRES 2022
Fino a euro 20,00	Non dovuto
Da euro 21,00 a euro 257,00	Versamento in unica soluzione entro il 30/11/2022 se l'esercizio coincide con l'anno solare (entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio negli altri casi)
Da euro 258,00	Versamento in due rate: • pari al 50% per i soggetti ISA o 40% per gli altri, entro il 30/6/2022 o 30/7/2022 (con lo 0,40%) se l'esercizio coincide con l'anno solare e il bilancio è approvato nei termini ordinari; • pari al 50% per i soggetti ISA o 40% per gli altri, entro il 30/07/2022 o 20/08/2020 (con lo 0,40%) o entro il 15/9/2022 per i soggetti ISA se l'esercizio coincide con l'anno solare e il bilancio è approvato nei termini ordinari e se per l'attività svolta sono stati approvati gli Studi di Settore; • pari al 50% per i soggetti ISA o 60% per gli altri entro il 30/11/2022 se l'esercizio coincide con l'anno solare e il bilancio è approvato nei termini ordinari

SOGGETTI OBBLIGATI AL RICALCOLO DEGLI ACCONTI

Nel caso in cui si sia compilato il rigo RN61 per il ricalcolo degli acconti allora gli importi sono quelli esposti in RN62, prima casella per il primo acconto e seconda casella per il secondo acconto.

Le fattispecie per le quali si rende necessario tale ricarico riguardano le seguenti situazioni:

- in presenza di redditi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto assoggettati ad imposta sostitutiva del 20% (quadro RM). L'acconto IRPEF per l'anno 2021 deve essere calcolato tenendo conto anche di tali redditi (articolo 59-ter, comma 5, del D.L. n. 1/2012);
- in presenza di redditi d'impresa l'acconto va calcolato tenendo conto dell'articolo 34, comma 2, della Legge 12/11/2011, n. 183 (deduzione forfetaria in favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburante);
- per i soggetti che hanno effettuato negli anni precedenti al 2021 investimenti in beni materiali strumentali nuovi, si possono trovare a dover approcciare a due diverse regole:

- se si tratta di Maxi-ammortamento, non si deve procedere ad alcun ricarico;
- in presenza di IPER-ammortamento, va effettuato il ricalcolo senza considerare il maggior beneficio fiscale.
- per i soggetti IRES in presenza di ritenute su interessi, premi e altri proventi, nel calcolo dell'acconto queste ritenute rilevano nella misura del 70%.

ACCONTO ADDIZIONALI IRPEF

In relazione alle addizionali regionale e comunale IRPEF, si rammenta che:

- addizionale regionale: non sono dovuti acconti;
- addizionale comunale: l'acconto va versato entro il termine del saldo IRPEF.

ACCONTO IRAP

Premesso che dal 2022 le ditte individuali e i professionisti non sono più soggetti IRAP e quindi non devono l'acconto, vediamo ora le regole per gli altri soggetti per il calcolo dell'acconto IRAP.

L'ammontare dell'acconto IRAP 2022 segue le medesime regole che il soggetto deve applicare per le imposte sul reddito (IRPEF o IRES). Per il calcolo si farà riferimento all'importo riportato in "Totale imposta" esposto nel rigo IR21 del modello IRAP 2022. Il versamento andrà fatto con le regole che vedremo, considerandolo nelle seguenti misure:

- sia per i soggetti IRPEF che per gli IRES: per il 100% di quanto esposto nel rigo IR21.

Anche l'acconto IRAP può essere dovuto in un unico versamento o in due rate annue in base all'ammontare dell'importo dovuto. Le regole da applicare sono le stesse sopra esposte con riferimento all'acconto IRPEF se il soggetto interessato è gravato da imposta sulle persone fisiche, o all'acconto IRES se il soggetto in questione è gravato dall'imposta sulle società di capitali.

L'acconto IRAP non è dovuto se l'importo evidenziato a rigo IR21 "Totale imposta" del modello IRAP 2022 è:

- non superiore a euro 51,65 per le persone fisiche;
- non superiore a euro 20,66 per gli altri soggetti (IRES).

IL METODO PREVISIONALE

Il metodo alternativo a quello storico è il previsionale. In base a tale modalità l'acconto dovuto è determinato sulla base di una stima del reddito o del valore della produzione ai fini IRAP che si presume di conseguire nel 2022. In particolare, se il contribuente prevede di conseguire un reddito / valore della produzione inferiore rispetto a quello realizzato nel 2021, è possibile:

- versare un acconto inferiore a quello risultante con il metodo storico;
- non effettuare alcun versamento.

È proprio questo il metodo che viene prescelto in un momento di crisi come questo, in cui si prevede che il reddito sia inferiore a quello del periodo precedente. Metodo che comunque non è privo di rischi. Infatti, se la previsione risultasse errata e, conseguentemente il contribuente avesse versato un'imposta minore di quella dovuta, l'Ufficio addebiterà una sanzione per insufficiente versamento pari al 30% della minore imposta versata.

Al contribuente resta comunque la possibilità di "sistemare" il minor versamento utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso.

ESONERATI DAGLI ACCONTI

In alcuni casi i contribuenti non sono tenuti a effettuare il versamento degli acconti. In sintesi vediamo di ricordare quelle che sono tali ipotesi:

1. soggetti che nel 2022 hanno cessato ogni attività e non possiedono altri redditi imponibili dai quali possa scaturire un'imposta sui redditi;
2. soggetti che nel 2021 non possedevano redditi ed hanno iniziato un'attività d'impresa o di lavoro autonomo nel corso del 2021;
3. coloro che nel 2022 (per i redditi 2021) non hanno presentato la dichiarazione dei redditi in quanto esonerati;
4. gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo compreso fra il 1/1/2022 e il 30/11/2022, in quanto l'obbligo di versamento degli acconti non si trasferisce sugli eredi (C.M. n. 96 del 1997).

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Entro il prossimo 30/11/2022 per i soggetti con esercizio solare o entro l'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con esercizio a cavallo, si dovrà effettuare il pagamento della seconda o unica rata dell'acconto 2022.

Diversamente da quanto previsto per il versamento del primo acconto, il secondo acconto non può essere rateizzato, ma, al contrario, andrà versato in soluzione unica.

Il pagamento sarà eseguito con modalità telematiche da tutti i soggetti possessori di partita IVA utilizzando il modello F24.

I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

IMPORTO DA VERSARE	CODICE TRIBUTO	PERIODO DI RIFERIMENTO
Acconto IRPEF	4034	2022
Acconto addizionale comunale	3843	2022
Acconto IRES	2002	2022
Acconto maggiorazione IRES (10,50%) società di comodo	2019	2022
Acconto IRAP	3813	2022
Acconto imposta sostitutiva minimi	1794	2022
Acconto imposta sostitutiva forfettari	1791	2022
Acconto cedolare secca	1841	2022
Acconto IVIE	4045	2022
Acconto IVAFE	4048	2022

Per il versamento dell'IRAP, in sede di compilazione del modello F24, va indicato, come di consueto, anche il codice della Regione o della Provincia autonoma beneficiaria del tributo.

Nel caso in cui l'attività sia svolta in più Regioni / Province autonome, il versamento va effettuato indicando il codice della Regione / Provincia autonoma per la quale risulta l'imposta netta più elevata nel quadro IR. Sarà onere dell'Amministrazione Finanziaria effettuare la corretta ripartizione fra le Regioni / Province autonome e operare i conseguenti conguagli.

Compensazione

Come noto, per il versamento dell'acconto 2022, il contribuente può utilizzare la compensazione verticale od orizzontale:

- compensazione verticale: si attua utilizzando imposte / contributi della stessa natura e nei confronti dello stesso Ente impositore (esempio: credito IRPEF / IRES 2021 con acconto IRPEF / IRES 2022), senza la necessità di utilizzare il modello F24;
- compensazione orizzontale: si attua utilizzando imposte / contributi di natura diversa e/o nei confronti di diversi Enti impositori (esempio: credito IVA 2021 con acconto IRAP 2022). Deve essere compilato il modello F24.

Si ricorda la necessità per tutti i crediti utilizzati in compensazione orizzontale in misura superiori a euro 5.000 per tipologia di tributo, di apporre il visto di conformità sulla dichiarazione e solo dal decimo giorno successivo sarà possibile usarlo in compensazione.

Dovrà essere poi osservata la nuova disposizione che stabilisce anche per i non titolari di partita IVA (privati) di effettuare il pagamento secondo le seguenti regole:

RISULTANZA DEL MODELLO F24	CONTRIBUENTE	MODALITÀ DI PRESENTAZIONE
F24 con saldo a zero	• Titolare di partita IVA • Privato	Entratel – Fisconline
F24 a debito <u>con</u> compensazione	• Titolare di partita IVA • Privato	• Entratel – Fisconline • <i>Remote-home banking</i>
F24 a debito <u>senza</u> compensazione	Titolare di partita IVA	
F24 a debito <u>senza</u> compensazione <u>con saldo maggiore a euro 1.000</u>	Privato	• Entratel – Fisconline • <i>Remote-home banking</i> • <u>Cartacea</u>
F24 a debito <u>senza</u> compensazione <u>con saldo NON superiore a euro 1.000</u>	Privato	
<u>F24 precompilato dall'Ente senza compensazioni</u>	Privato	

Importo massimo compensabile

Anche per quest'anno il limite massimo di crediti d'imposta compensabili è fissato a euro 700.000 per periodo d'imposta (senza considerare la compensazione verticale) e tale limite vale anche per la compensazione dei crediti IVA infrannuali (Comunicato Agenzia Entrate 20.07.2004).

L'eventuale eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione nell'anno successivo.

Tale limite è elevato a euro 1.000.000 per le imprese subappaltatrici con volume d'affari dell'anno precedente costituito per almeno l'80% da prestazioni rese a seguito di contratti di subappalto, tenute ad applicare il *reverse charge*.

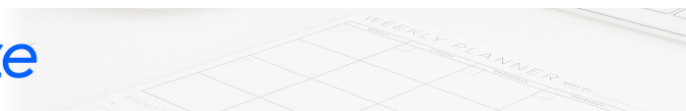
RAVVEDIMENTO OPEROSO

Come noto, il mancato o insufficiente versamento degli acconti può essere sanato aderendo all'istituto del ravvedimento operoso. A seguito delle manovre estive, e in particolare delle previsioni dell'articolo 23, comma 31 del D.L. n. 98/2011, le fattispecie di sanatoria spontanea si possono così riassumere:

- “ravvedimento brevissimo”: 0,1% per ogni giorno di ritardo nel pagamento fino al 14° giorno successivo alla scadenza se il versamento delle sanzioni è contestuale al versamento delle imposte;
- “sanzione ridotta per piccoli ritardi”: 1,5% per ritardo nel pagamento dal 15° giorno successivo alla scadenza e fino al 30° giorno seguente la scadenza;
- “ravvedimento breve”: 1,67% (1/10 di metà del 30%) se il pagamento è eseguito entro 90 giorni dalla scadenza;
- “ravvedimento lungo”: 3,75% (1/8 del 30%) se il pagamento è eseguito entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel quale si è compiuta la violazione (nel nostro caso entro il 31.10.2021);
- “ravvedimento ultrannuale”: 4,44% (1/7 del 30%) se il pagamento è eseguito entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo a quello nel quale vi è stata la violazione (in sostanza entro il 30.09.2022);
- “ravvedimento senza limiti”: 5% (1/6 del 30%) se il versamento avviene dopo le date sopra indicate.

Contestualmente, saranno versati gli interessi, calcolati a giorni nella misura dell'0,01% e indicati separatamente nel modello F24 con gli specifici codici tributo.

Le prossime scadenze



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.

16 novembre 2022

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le 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.

SOSPENSIONE VERSAMENTI PER COVID

Versamento della 23^a rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 3^a rata del contributo fisso minimo per il 2022.

INAIL

I datori di lavoro che hanno scelto di rateizzare il premio Inail, relativo al saldo 2021 e all'acconto 2022, devono effettuare il versamento della 4^a e ultima rata.

20 novembre 2022

ENASARCO

Termine ultimo per versare i contributi previdenziali relativi al trimestre luglio/settembre 2022.
