



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 5 del 4 aprile 2023

Focus settimanale:

- **Erogazioni pubbliche percepite nel 2022: adempimenti semplificati**
- **La proroga del termine per il ravvedimento speciale**
- **Il destino dei debiti e crediti della società dopo la cancellazione dal Registro Imprese – prima parte**
- **Cessione o assegnazione ai soci**
- **Decreto “bollette”: tutte le novità in ambito tributario**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Erogazioni pubbliche percepite nel 2022: adempimenti semplificati.....	11
La proroga del termine per il ravvedimento speciale.....	13
L'Approfondimento.....	15
Il destino dei debiti e crediti della società dopo la cancellazione dal Registro Imprese – prima parte.....	15
L'Approfondimento.....	22
Cessione o assegnazione ai soci	22
L'Approfondimento.....	33
Decreto “bollette”: tutte le novità in ambito tributario.....	33

Flash di stampa



Riforma
dell'imposta di
successione

IL SOLE 24 ORE
27.03.2023

Il disegno di legge delega fiscale prevede l'autoliquidazione per l'imposta di successione e per l'imposta di registro.

Riordino delle
detrazioni fiscali

IL SOLE 24 ORE
27.03.2023

Per la revisione delle detrazioni fiscali il disegno di legge delega fiscale ha l'obiettivo di cancellare le agevolazioni inutili e limitare l'utilizzo delle agevolazioni da parte dei contribuenti con un reddito più alto.

Bonus edilizi e
modifiche al decreto
cessioni

IL SOLE 24 ORE
27.03.2023

Dopo il blocco alla cessione dei crediti, il disegno di legge di conversione prevede, tra le altre:

- Per coloro che hanno in programma piccoli interventi non ancora iniziati, non si perde la cessione o lo sconto in fattura se entro il 16.02.2023 viene eseguito almeno un pagamento o se viene autocertificato insieme all'impresa di aver già stipulato il contratto di fornitura;
- chi, entro il 16.02.2023, non aveva ancora registrato il preliminare d'acquisto di una casa ristrutturata o ricostruita con il sismabonus acquisti mantiene la cessione o lo sconto;
- le varianti alla Cila non influenzano i termini previsti;
- se il contribuente si è portato avanti con i pagamenti rispetto alla realizzazione delle opere può cedere i bonus;
- la soglia di 516.000 euro di lavori validi per la SOA va calcolata considerando ciascun contratto di appalto e subappalto;
- per il sismabonus, in caso di mancata presentazione dell'allegato B, è possibile utilizzare la remissione in bonis.

Ritenute per lavoro autonomo di non residenti	IL SOLE 24 ORE 27.03.2023	Ai compensi corrisposti a soggetti non residenti per prestazioni di lavoro autonomo, non esercitate abitualmente, va applicata la ritenuta del 30% a titolo d'imposta.
Sblocco dei crediti fiscali con società veicolo	IL SOLE 24 ORE 28.03.2023	Nella legge di conversione del Decreto Cessioni si segnala la possibile creazione di un gruppo di società che in accordo con banche, acquisterebbe crediti fiscali certificati da un primo cessionario per poi cedere nuovamente i crediti a terzi soggetti.
Esenzione Iva per gli Ets	IL SOLE 24 ORE 28.03.2023	La delega sulla riforma fiscale, in tema di Iva, semplificherà gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale svolte dagli Ets (enti del Terzo settore) e, più in generale, a tutti gli enti non commerciali di tipo associativo.
Titolare effettivo in dichiarazione	ITALIA OGGI 27.03.2023	Nei modelli dichiarativi 2023 è presente il nuovo rigo RU 150 utile ad indicare il titolare effettivo delle società nel caso in cui queste abbiano ricevuto crediti d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione, formazione e beni strumentali.
Comunicazione tra Stati dei guadagni tramite piattaforme online	ITALIA OGGI 28.03.2023	Con la pubblicazione del D.lgs. 32/2023 è stata attuata la direttiva UE 2021/514, denominata Dac7, la quale obbliga le piattaforme online a comunicare in un Paese membro i guadagni raccolti online dagli utenti.
Testimonianza con prove scritte	ITALIA OGGI 27.03.2023	Dopo la riforma del processo tributario è possibile ammettere le testimonianze scritte nei contenziosi con il Fisco instaurati dal 16.09.2022.
Decreto bollette e tregua fiscale	IL SOLE 24 ORE 29.03.2023	Tra le misure più importanti del Decreto Bollette si segnala: <ul style="list-style-type: none"> la proroga al 31.10.2023 per versare la prima o unica rata della sanatoria degli errori formali, il 30.09.2023, il 31.10.2023 e il 30.11.2023 per versare le prime 3 rate del ravvedimento speciale e il 30.09.2023 per la presentazione

della dichiarazione di adesione e il versamento della prima rata delle definizioni delle liti;

- gli avvisi bonari da liquidazione ex art. 36-bis DPR 600/1973 sono stati esclusi, retroattivamente, dal ravvedimento speciale;
- il perimetro della definizione agevolata delle controversie pendenti nelle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado è stato allargato al 15.02.2023;
- possibilità di definire in contraddittorio gli accertamenti se non sono state superate le soglie di non punibilità;
- bonus sociale prorogato per il secondo trimestre 2023;
- da ottobre sarà erogato un nuovo contributo in base alla zona climatica e l'ammontare del prezzo del gas;
- crediti d'imposta energia elettrica prorogati al secondo trimestre 2023.

Tregua fiscale e non punibilità per omessi versamenti

IL SOLE 24 ORE
30.03.2023

I soggetti che aderiscono alle definizioni agevolate introdotte dalla legge di Bilancio 2023 hanno la possibilità beneficiare di una causa speciale di non punibilità per i reati di omesso versamento dell'Iva, delle ritenute certificate e di indebita compensazione, se le violazioni saranno versate integralmente e secondo le modalità previste dalle diverse sanatorie.

Definizione agevolata con atti definitivi

IL SOLE 24 ORE
30.03.2023

In base a quanto contenuto nel decreto bollette, nella definizione agevolata introdotta dalla legge di Bilancio 2023 possono rientrare anche gli atti di accertamento e gli avvisi di recupero divenuti definitivi nel periodo 2.01.2023-15.02.2023.

Ravvedimento speciale per i redditi esteri

ITALIA OGGI
30.03.2023

Il nuovo decreto bollette introduce una norma di interpretazione autentica sul ravvedimento speciale, in quanto possono essere regolarizzati anche la mancata dichiarazione di redditi di fonte estera e le violazioni relative all'imposta sul valore delle attività finanziarie e sugli immobili

		<p>detenuti all'estero. Diversamente, le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale, ossia la compilazione del quadro RW, continuano ad essere escluse.</p>
Enti religiosi	IL SOLE 24 ORE 30.03.2023	<p>Con la modifica introdotta al Cts (Codice del Terzo settore), anche gli enti religiosi possono, con la segregazione del relativo patrimonio e il rispetto di altri requisiti, iscriversi al Runts.</p>
Concordato preventivo biennale	ITALIA OGGI 30.03.2023	<p>La delega di riforma fiscale dovrebbe reintrodurre il concordato preventivo biennale con l'Agenzia delle Entrate.</p>
Registro degli aiuti di Stato	IL SOLE 24 ORE 30.03.2023	<p>Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy, con la circolare 21.02.2023, n. 89327, ha precisato che verranno presi in considerazione tutti i tipi di aiuti, anche quelli che non sono considerati propriamente aiuti di Stato.</p>
Superbonus, cessione del credito e detrazione in 10 anni	IL SOLE 24 ORE 31.03.2023	<p>Il Ministero dell'Economia, con una nota del 30.03.2023, ha chiarito il termine entro il quale effettuare le spese agevolate al 110%, relative agli interventi su abitazioni unifamiliari e unità indipendenti, slitta al 30.09.2023. Occorre tuttavia avere effettuato almeno il 30% dei lavori entro il 30.09.2022.</p>
Cessione e sconto per lavori in edilizia libera	IL SOLE 24 ORE 31.03.2023	<p>La legge di conversione del D.L. 11/2023 (Decreto Cessioni), approvata alla Camera, concede nuovamente la possibilità di cedere il credito e lo sconto in fattura per tutti i bonus in edilizia libera diversi dal superbonus, a condizione che entro il 17.02.2023 fossero già iniziati i lavori o fosse stipulato un accordo vincolante con l'impresa o il professionista.</p>
Alternative all'utilizzo dei bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE 31.03.2023	<p>Per i soggetti bloccati nella cessione dei bonus sono possibili due alternative: l'utilizzo in dichiarazione spalmando il recupero del credito in 10 anni o la conversione in titoli di Stato (Btp ordinari).</p>

IL SOLE 24 ORE

Compensazione tra crediti d'imposta e debiti previdenziali	31.03.2023	La legge di conversione del D.L. 11/2023, con un emendamento approvato in commissione Finanze della Camera, fornisce una interpretazione autentica di quanto disposto dall'art. 17, c. 1, D.Lgs. 241/1997. Considerando che la compensazione può avvenire anche tra debiti e crediti nei confronti di enti impositori diversi, è possibile compensare i crediti collegati al Superbonus con i debiti previdenziali.
Ravvedimento speciale redditi esteri	ITALIA OGGI 31.03.2023	La norma di interpretazione autentica contenuta nel testo del decreto modificativo delle disposizioni di riferimento previste dalla L. 197/2022 include i redditi esteri, nella definizione degli inviti alla compliance notificati dall'Agenzia delle Entrate e oggetto di ravvedimento speciale, anche se il quadro RW non è stato compilato.
Tregua fiscale e reati tributari	IL SOLE 24 ORE 01.04.2023 ITALIA OGGI 01.04.2023	Per coloro che si avvalgono della tregua fiscale la causa di non punibilità penale, in caso di omessi versamenti, si applica anche al processo di primo grado concluso, se la definizione avviene prima della sentenza di appello.
Remissione in bonis per il superbonus 110%	IL SOLE 24 ORE 01.04.2023	Il D.L. 11/2023 proroga al 30.09 il termine per le villette sulle quali si intendono effettuare spese agevolate al 110%. Il MEF ha ricordato che in merito alla comunicazione per la prima cessione del credito per i bonus edilizi (spese sostenute nel 2022 e rate residue delle spese 2020 e 2021), scaduta il 31.03.2023, è possibile usufruire della remissione in bonis anche se l'accordo di cessione è concluso dopo il 31.03.2023. Per questo motivo, dal 1.04.2023 è possibile comunicare l'opzione con il pagamento di 250 euro entro il 30.11.2023.
IMU interamente deducibile nel 2022	ITALIA OGGI 01.04.2023	Dal periodo d'imposta 2022 sugli immobili strumentali l'IMU è interamente deducibile sia dal reddito d'impresa sia dal reddito di lavoro autonomo.

L'Agenzia interpreta



Reshoring	CIRCOLARE N. 7/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito chiarimenti in tema di interpello sui nuovi investimenti di rilocalizzazione, che saranno forniti anche in lingua inglese, vista la rilevanza per gli investitori esteri.
Scioglimento di contratti durante il concordato	INTERPELLO N. 268 DEL 29.03.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non è possibile emettere una nota di variazione in caso di scioglimento dei contratti durante la procedura di concordato, purché sia stato corrisposto l'intero ammontare dei corrispettivi dovuti.
Rimborso Iva servizi di revisione	INTERPELLO N. 269 DEL 31.03.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che un contribuente che ha fatturato con Iva i servizi di revisione interna a un fondo pensione, ha la possibilità di chiedere a rimborso l'Iva versata se la tardiva emissione della nota di credito non è a lui imputabile.
Modello per la denuncia annuale dei premi assicurativi	PROVVEDIMENTO N. 113875 DEL 31.03.2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato il modello di denuncia dell'imposta sulle assicurazioni dovuta sui premi e accessori incassati nell'esercizio annuale scaduto, oltre alle istruzioni e le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei modelli.
Art bonus	INTERPELLO N. 269 DEL 31.03.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per le liberalità erogate alla Fondazione istituita e controllata dallo Stato, è legittimo l'art bonus.

Il Giudice ha sentenziato



Processo tributario,
notifica e
riscossione

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6015/2023

La Cassazione ha sancito che la notifica avvenuta utilizzando un indirizzo di posta elettronica istituzionale, non risultante nei pubblici elenchi, non si ritiene nulla se ha consentito comunque al destinatario di svolgere compiutamente le proprie difese, senza alcuna incertezza in ordine alla provenienza e all'oggetto.

Adempimenti Imu
aggiuntivi non
previsti dalla legge

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6270/2023

La Cassazione ha chiarito che nel caso in cui il regolamento comunale Imu, o relativo ad altri tributi locali, impone al contribuente adempimenti non previsti dalla legge, occorre che il giudice tributario lo disapplichi anche senza l'avvenuta impugnazione dell'atto dinanzi al Tar, solo se nel ricorso contro l'atto impositivo sia stato eccepito il vizio del regolamento.

Imu e locazione
finanziaria

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 6884/2023

La Cassazione ha stabilito che in caso di locazione finanziaria, non si può fare riferimento alla normativa Tasi per individuare il soggetto tenuto a versare l'Imu.

Imposta di registro
per deposito di
documento a fini
probatori

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7682/2023

La Cassazione ha sancito che non rappresenta "caso d'uso" ai fini dell'imposta di registro (art. 6 Dpr 131/1986) il deposito di un documento a fini probatori in un procedimento contenzioso.

Prestazioni di
bonifica
dall'amianto esenti
Iva

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
C-616/21
C/612/21

La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che le prestazioni di servizi di bonifica dall'amianto e la fornitura di impianti di energie rinnovabili poste in essere dai Comuni a favore dei cittadini a titolo gratuito o dietro un contributo che copre una minima parte dei costi sostenuti, non sono soggette a Iva.

Rinuncia all'eredità

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
C-651/21

La Corte di Giustizia Europea ha sancito che la dichiarazione di rinuncia all'eredità resa nello Stato Ue della residenza abituale di un erede può essere iscritta di fronte alle autorità di un altro Stato membro anche su richiesta di un erede diverso rispetto a quello che rinunciato.

In breve

Erogazioni pubbliche percepite nel 2022: adempimenti semplificati

Sono state introdotte dal DL n. 73/2022 convertito in L. n. 73/2022 delle novità a riguardo degli adempimenti legati agli obblighi di informativa relativi alle erogazioni pubbliche percepite nel 2022.

È stato disposto, all'art. 3 comma 6-*bis*, che, “fermo restando il termine del 30 giugno di ogni anno, previsto ai fini dell'adempimento degli obblighi pubblicitari di cui all'articolo 1, commi 125 e 125-*bis*, della legge 4 agosto 2017, n. 124, per gli enti che provvedono nell'ambito della nota integrativa del bilancio d'esercizio o di quello consolidato, il termine entro il quale provvedere all'adempimento è quello previsto per l'approvazione del bilancio dell'anno successivo”.

Anche se in mancanza di chiarimenti ufficiali sul punto, che si speravano sin dall'emanazione del decreto, si può affermare che, in sostanza, la norma prevede l'alternatività tra l'adempimento sul sito internet, in relazione al quale resta fermo il termine del 30 giugno, e l'adempimento nella Nota integrativa.

Sotto il profilo soggettivo, la semplificazione sembra applicabile, dato il rinvio all'art. 1 comma 125 della L. n. 124/2017, agli enti non commerciali in particolare, alle associazioni di protezione ambientale, alle associazioni dei consumatori, alle associazioni, alle ONLUS e alle fondazioni, alle cooperative sociali che svolgono attività a favore degli stranieri, sempre che gli stessi predispongano la Nota integrativa.

In riferimento alle imprese, invece, la semplificazione sembra riferibile ai soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata, che sono obbligati a predisporre la Nota integrativa, seppur la stessa abbia un contenuto limitato rispetto al bilancio ordinario (art. 2435-*bis* comma 4 c.c.).

Tale semplificazione sembrerebbe riferirsi alle micro imprese, anche se le stesse siano esonerate dalla redazione della Nota integrativa, quando, in calce allo Stato patrimoniale, risultino l'informativa sugli impegni, le garanzie e le passività potenziali non risultanti dallo Stato patrimoniale e l'informativa sui compensi, le anticipazioni e i crediti concessi agli amministratori e ai sindaci.

In questo caso, l'informativa potrebbe essere inserita in calce allo Stato patrimoniale, nell'apposito campo testuale previsto dalla tassonomia XBRL PCI 2018-11-04 (sezione "Bilancio micro, altre informazioni").

La semplificazione non sembra, invece, riferibile a imprenditori individuali e società di persone, data la carenza dell'obbligo di redazione della Nota integrativa.

Per le erogazioni percepite nel 2022, l'obbligo informativo deve, quindi, essere adempiuto in sede di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022.

È utile ricordare che, posto che, per le imprese che inseriscono le informazioni nella Nota integrativa, l'adempimento "segue" la tempistica del bilancio (documento CNDCEC marzo 2019), ove lo stesso sia approvato nel termine di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio sociale ai sensi degli artt. 2364 comma 2 e 2478-*bis* comma 2 c.c., anche la pubblicazione delle erogazioni pubbliche viene conseguentemente differita.

Infine si ricorda che il DL n. 198/2022 conv. L. n. 14/2023 (c.d. decreto "Milleproroghe") ha prorogato al 1° gennaio 2024 il termine per l'applicazione delle sanzioni irrogabili in caso di inadempimento degli obblighi in esame per l'anno 2023 (cioè in relazione alle erogazioni percepite nel 2022, da rendicontare nel 2023).

I soggetti che inseriscono l'informativa sul sito internet sembra possano, beneficiare della concessione di maggior tempo per adempiere all'obbligo informativo.

La proroga del termine per il ravvedimento speciale

Il termine per pagare la prima rata o definire l'intero importo per il ravvedimento operoso speciale è stato prorogato dal 31.03.2023 al 30.09.2023 mentre, per quanto riguarda la definizione delle violazioni formali, il termine per versare la prima rata è stato prorogato dal 31.03.2023 al 31.10.2023. Queste sono due delle novità contenute all'interno della bozza del "DL bollette", approvato in settimana dal Consiglio dei Ministri.

Si ricorda che il ravvedimento operoso speciale è stato introdotto dall'ultima Legge di Bilancio, disciplinato dall'art. 1 commi 174 ss. e presenta tre differenze sostanziali rispetto al ravvedimento ordinario disciplinato invece dall'art. 13 del D.lgs. 472/97:

1. Entro il 30 settembre vanno versati gli importi dovuti; nel ravvedimento ordinario non ci sono limiti, a meno di una notifica di un avviso di accertamento;
2. le sanzioni da versare sono ridotte a 1/18 del minimo mentre nel ravvedimento ordinario la riduzione può essere da 1/10 del minimo a 1/5 del minimo, a seconda dei casi e di quando avviene il ravvedimento;
3. è possibile versare gli importi in 8 rate; nel ravvedimento ordinario la rateazione non è ammessa.

In seguito al rinvio del termine del pagamento della prima rata, anche le rate successive verranno posticipate: nello specifico gli importi andranno versati al 30.09.2023 (1° rata), 31.10.2023, 30.11.2023, 20.12.2023, 31.03.2024, 30.06.2023, 30.09.2024 e 31.12.2024. Rimane il numero massimo di 8 rate concesse e il tasso del 2% sulle rate successive alla prima. Inoltre, per effetto della proroga, entro il 30.09.2023 va rimossa la violazione.

Sono state introdotte due norme di interpretazione autentica con effetto retroattivo. Innanzitutto, non possono beneficiare del ravvedimento speciale le violazioni derivanti dalla liquidazione automatica della dichiarazione (artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72). Vengono quindi escluse, oltre alle imposte dichiarate ma non versate, la fruizione di detrazioni in misura maggiore rispetto a quanto consentito dalla norma e la compensazione di crediti derivanti dalla dichiarazione omessa. Il fatto che si tratti di

violazioni che possono o meno essere definite ai sensi dell'art. 1 comma 153 ss. della L. 197/2022 (definizione degli avvisi bonari), non ha nessuna importanza.

Riassumendo, il comportamento che può essere definito tramite il ravvedimento speciale (nella sostanza quindi tutte quelle violazioni che si riflettono nella dichiarazione) non può beneficiare anche della definizione delle violazioni formali. Le violazioni che possono essere invece oggetto di ravvedimento ordinario, *“commesse relativamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e ai periodi di imposta precedenti”*, con dichiarazione validamente presentata, possono invece essere definite.

Come stabilito poi dal comma 176, *“La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato”*. Per questo motivo, tramite un'interpretazione autentica, il legislatore chiarisce che l'omessa o irregolare compilazione del quadro RW non è ravvedibile, mentre può beneficiare del ravvedimento speciale la mancata dichiarazione di redditi esteri se le relative somme andavano indicate nel quadro RW, comprese le violazioni in tema di IVIE/IVAFE. In questa fattispecie, i redditi esteri e l'IVIE/IVAFE possono essere ravveduti ex L. 197/2022 mentre le violazioni in tema di quadro RW si ravvedono ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 472/97.

Per concludere, in merito alla definizione delle violazioni formali, si segnala che con la modifica del comma 167, le somme possono essere versate con una rata entro il 31.10.2023 o in due rate il 31.10.2023 e il 31.03.2023. Entro il 31.03.2024 va comunque rimossa la violazione, se necessario.

L'Approfondimento

Il destino dei debiti e crediti della società dopo la cancellazione dal Registro Imprese – prima parte

LA LIQUIDAZIONE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI

Come stabilito dall'art. 2495, comma 1 del c.c. **“Approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori devono chiedere la cancellazione della società dal registro delle imprese, salvo quanto disposto dal secondo comma”**.

È chiaro, quindi, che la cancellazione della società dal Registro Imprese rappresenta l'ultimo tassello di una procedura che si sostanzia nei seguenti passaggi:

- presenza di una causa di scioglimento;
- messa in liquidazione della società e nomina dei liquidatori;
- vendita di tutti i beni presenti nell'attivo societario e riscossione di tutti i crediti¹;
- pagamento di tutti i creditori sociali²;
- approvazione del bilancio finale di liquidazione;
- ripartizione dell'eventuale residuo ai soci.

Premesso ciò, osserviamo che durante la fase di liquidazione della società i liquidatori sono tenuti a presentare bilanci annuali di liquidazione se la procedura di liquidazione si protrae per più anni.

Bilanci di cui l'ultimo prende il nome di **“bilancio finale”** perché fotografa la società al momento in cui tutti i beni sono stati liquidati, tutti i creditori sono stati pagati e se vi è un avanzo questo è stato distribuito ai soci.

Dopo aver approvato il bilancio finale di liquidazione, i liquidatori sono tenuti, inoltre, a comunicare al Registro Imprese la cancellazione della società, dato che questa non ha più alcuna ragione di esistere

In merito a questo punto si fa presente, però, che nel 2020 il nuovo comma 2 dell'art. 2495 del c.c. ha **“ingarbugliato”** un po' le cose introducendo un ulteriore passaggio.

¹ In questa disamina analizzeremo cosa succede se non tutti i beni dell'attivo vengono venduti e/o se non tutti i crediti vengono incassati.

² Nel presente contributo esamineremo i casi in cui non tutti i creditori sociali vengono soddisfatti.

In particolare, è stato previsto che **“Decorsi cinque giorni dalla scadenza del termine previsto dal terzo comma dell'articolo 2492, il conservatore del registro delle imprese iscrive la cancellazione della società qualora non riceva notizia della presentazione di reclami da parte del cancelliere”**.

Pertanto, bisogna tener conto di questa disposizione unitamente a quanto disposto:

- dall'art. 2492, comma 2 del c.c. che sancisce che il bilancio finale di liquidazione **“è depositato presso l'ufficio del Registro Imprese”**
- dall'art. 2492, comma 1 del c.c. che prevede che **“nei 90 giorni successivi all'iscrizione dell'avvenuto deposito, ogni socio può proporre reclamo davanti al Tribunale in contraddittorio dei liquidatori”**.

Si intuisce facilmente che dalla ratio delle due disposizioni³ in questione la cancellazione della società avviene una volta che sono decorsi 90 + 5 giorni dal deposito del bilancio finale di liquidazione.

Ricordiamo che 90 giorni sono l'intervallo di tempo stabilito dal Legislatore per consentire ai soci di proporre eventuali contestazioni al bilancio finale di liquidazione. Sostanzialmente, trattasi di un arco temporale che a seconda dei casi può:

- non avere alcuna rilevanza se la società andava bene e se la stessa viene liquidata con un attivo in grado, non solo di soddisfare tutti i creditori sociali, ma anche di far ottenere un riparto ai soci dalla procedura di liquidazione;
- avere una funzione di tutela se il bilancio finale di liquidazione, presentando degli errori, non consente ai soci di monetizzare nulla, ovvero consente agli stessi di ottenere meno di quanto spettante. Ecco allora che in questo lasso temporale i soci possono presentare i loro reclami al Tribunale.

Tuttavia, nella prassi il problema più ricorrente riguarda la posizione dei creditori, soprattutto nelle piccole realtà (Srl minori) dove i soci nominano e influenzano l'operato dei liquidatori. In situazioni di tal genere sorge, quindi, spontaneo chiedersi cosa succede ai creditori sociali che non trovano soddisfazione dalla liquidazione della società perché le risorse sono insufficienti.

³ Si fa riferimento agli artt. 2492, 1 e 2 comma e art. 2495, 2 comma del c.c..

L'ESTINZIONE DELLA SOCIETÀ

Quando la società non è fortemente indebitata e la procedura di liquidazione si conclude correttamente tutti i creditori sociali vengono pagati, tutti gli attivi vengono liquidati e ciò che residua viene ripartito tra i soci.

Nella realtà, però, questa eventualità si dimostra spesso utopica, perché nelle liquidazioni societarie sono più frequenti i casi dove una parte dei debiti non viene liquidata o addirittura permangono crediti che non vengono incassati o beni che non vengono liquidati.

Ebbene, come procedere in simili evenienze?

Per rispondere a questa domanda procederemo prima analizzando il lato dei debiti insoddisfatti e successivamente quello dei crediti non incassati.

LA SORTE DEI DEBITI INSODDISFATTI AL TERMINE DELLA PROCEDURA DI LIQUIDAZIONE

Come stabilito dall'art. 2495, comma 3 del c.c. ***“Ferma restando l'estinzione della società, dopo la cancellazione i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso da colpa di questi. La domanda, se proposta entro un anno dalla cancellazione, può essere notificata presso l'ultima sede della società”***.

Dalla lettura della disposizione ricaviamo che sono due le categorie di soggetti che possono essere chiamati a rispondere direttamente dei debiti contratti dalla società. Trattasi nello specifico:

- dei soci;
- dei liquidatori.

Nonostante ciò, le posizioni dei due soggetti in questione sono diverse, perché i soci rispondono dei debiti in qualità di successori della società, mentre i liquidatori ne rispondono solo se il mancato pagamento dipende da loro colpa.

È legittimo chiedersi, inoltre, cosa abbia voluto intendere il Legislatore con l'espressione ***“ferma restando l'estinzione della società”***.

Significa forse che con la cancellazione dal Registro Imprese la società non esiste più come persona giuridica e non risulta più dal punto di vista sostanziale e processuale debitrice nei confronti di nessuno? E, quindi, beneficiando della responsabilità limitata (almeno nelle Srl e nelle Spa^o) nessun creditore può esigere il pagamento di quanto spettante se la società è incapiente?

Cerchiamo di rispondere con ordine.

Sotto il profilo processuale, la cancellazione dal Registro Imprese pone termine ai processi in corso da parte della società e ai processi contro la stessa società. La cancellazione dal Registro Imprese fa decadere, infatti, sia la legittimità attiva, che quella passiva della società.

Moti sul tema sono anche gli interventi della giurisprudenza di legittimità.

Interventi che esamineremo di seguito e che, come vedremo, ci aiuteranno a comprendere quali sono, secondo la Corte di Cassazione, gli effetti che la cancellazione della società dal Registro delle Imprese genera sui processi pendenti.

Richiamiamo per prima la recente sentenza n. 5605/2021 in cui i massimi giudici si sono espressi su una causa intentata dall'Agenzia delle Entrate contro una Srl.

Nel caso di specie, la società era stata cancellata dal Registro Imprese prima del ricorso in Cassazione, ma, nonostante ciò, l'Ufficio presentava ugualmente ricorso dinanzi alla Suprema Corte.

Per gli ermellini, però, il ricorso doveva essere presentato nei confronti dei soci, quali successori della Srl, tant'è che hanno dichiarato il difetto di legittimazione passiva della società, dato che quest'ultima era stata già cancellata dal Registro delle Imprese.

Un altro interessante caso sempre relativo agli effetti processuali derivanti dalla cancellazione è stato trattato dalla Cassazione nell'ordinanza n. 1392/2020.

In questa controversia una lavoratrice aveva promosso una causa di lavoro contro Una Srl che era la sua datrice di lavoro. La società veniva condannata in appello al pagamento di una somma di circa € 11.500,00.

Dopo la pronuncia di appello la società debitrice veniva cancellata dal Registro Imprese e il liquidatore dopo due giorni dalla cancellazione conferiva procura ad un avvocato per ricorrere in Cassazione contro la sentenza che in secondo grado aveva condannato la società.

Per la Suprema Corte il ricorso è inammissibile perché con la cancellazione dal Registro Imprese tutti gli organi societari, compresi i liquidatori, decadono dai propri incarichi. Di conseguenza, il liquidatore non avendo più alcun potere non poteva dare incarico ad un avvocato per intraprendere una causa.

Segnaliamo, infine, la sentenza di Cassazione n. 22830/2010 che pronunciandosi ancora sugli effetti processuali derivanti dalla cancellazione dal Registro Imprese ha affermato che se una società si estingue e viene cancellata dal Registro Imprese, dopo aver promosso un

procedimento civile, non è possibile emettere alcuna pronuncia di condanna nei suoi confronti perché trattasi di un soggetto inesistente.

DEBITI RESIDUI DELLA SOCIETÀ – LA RESPONSABILITÀ DEI SOCI

La pronuncia più significativa circa la sorte dei debiti sociali a seguito della cancellazione della società dal Registro Imprese è stata resa dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza n. 6070/2013.

In quell'occasione i massimi giudici hanno stabilito che se all'estinzione della società, sia essa di persone o di capitali, conseguente alla cancellazione dal Registro Imprese, non cessano tutti i rapporti giuridici in capo alla società, viene a crearsi un fenomeno di tipo successorio, in forza del quale l'obbligazione societaria non si estingue, ma si trasferisce ai soci.

Soggetti (i soci) che, quindi, ne risponderanno nei limiti di quanto riscosso a seguito della liquidazione, ovvero illimitatamente a seconda che la responsabilità di questi soggetti verso i debiti contratti dalla società sia limitata o illimitata.

Dalla lettura della pronuncia ricaviamo, inoltre, che seppur distinguendo tra società a responsabilità limitata (Srl e Spa) e società a responsabilità illimitata (Snc e Sas) la massima delle Sezioni Unite ricalca, in sostanza, quanto disposto dal comma 3 dell'art. 2495 del c.c.. Norma che, come noto, fa riferimento alle sole società di capitali, data la sua collocazione all'interno del Capo VIII (artt. da 2485 a 2496 del c.c.), riservato allo "**scioglimento e liquidazione delle società di capitali**".

SOCIETÀ CON RESPONSABILITÀ LIMITATA DEI SOCI – IL DESTINO DEI DEBITI RESIDUI

Dei debiti contratti da una società con responsabilità limitata dei soci ne risponde, durante la sua vita, la stessa società con tutto il suo patrimonio.

Il patrimonio personale dei soci non viene, pertanto, intaccato nemmeno se il patrimonio della società è incapiente.

Da ciò ne consegue, che a seguito della cancellazione della società i soci non risponderanno dei debiti a meno che non abbiano incassato somme dalla liquidazione.

Quello che è stato incassato dai soci a seguito della cancellazione è, infatti, patrimonio della società che in primis deve essere destinato al soddisfacimento dei creditori sociali.

In definitiva, il patrimonio deve continuare a rimanere destinato al soddisfacimento dei creditori sociali anche dopo la cancellazione della società dal Registro Imprese.

SOCIETÀ CON RESPONSABILITÀ ILLIMITATA DEI SOCI – IL DESTINO DEI DEBITI RESIDUI

Dei debiti contratti da una società con responsabilità illimitata dei soci ne risponde, durante la sua vita, non solo la stessa società, ma ne rispondono anche i soci con tutto il loro patrimonio privato.

Di conseguenza, anche dopo la cancellazione della società dal Registro Imprese i soci continueranno ad essere illimitatamente responsabili nei confronti dei creditori sociali.

LA SENTENZA DEL TRIBUNALE DI MILANO DEL 2.9.2021

Una interessante controversia sulla responsabilità dei soci, quali successori della società, per i debiti contratti da quest'ultima, è stata trattata dalla recente sentenza del Tribunale di Milano del 2.9.2021.

In questa circostanza un condominio aveva affidato ad una Srl dei lavori in appalto. Lavori che non venivano svolti correttamente e per i quali il condominio era intenzionato a promuovere causa verso la società appaltatrice, se non fosse stato che prima dell'inizio del processo la Srl veniva cancellata dal Registro delle Imprese.

Ebbene, non esistendo più la società il condominio decide di far causa agli ex soci e il Tribunale di Milano ritenendo che sussistesse la legittimazione passiva in capo agli ex soci ha condannato questi al risarcimento del danno subito dal condominio.

Ad una attenta analisi questa sentenza si dimostra particolarmente significativa perché stabilisce che la responsabilità dei soci per i debiti contratti dalla società, dopo la sua cancellazione, comprende anche i debiti di natura risarcitoria.

Dalla lettura della pronuncia in questione emerge, però, un altro importante dato: durante tutto il processo non è mai stato accertato se i soci abbiano percepito o meno delle somme dalla liquidazione della società.

Si fa presente, infatti, che a norma dell'art. 2495, comma 3 del c.c. i soci di Srl rispondono solo e nella misura in cui hanno incassato qualcosa dalla liquidazione.

In questo caso non è stato fatto alcun accertamento di tal genere dal Tribunale di Milano. Così, infatti, recita la sentenza in oggetto **“condanna ... in qualità di ex soci di ... a corrispondere a parte attrice la somma ... fino alla concorrenza per ciascun socio dell'importo riscosso in base al bilancio finale di liquidazione”**.

Di conseguenza, in assenza di questa verifica il condominio dovrà:

- attivarsi per procurarsi il bilancio finale di liquidazione della Srl cancellata;



- verificare se i soci hanno incassato qualche somma. In caso negativo, la sentenza di condanna non sortirà alcun effetto, posto che non esisterebbero le risorse necessarie per soddisfare le richieste del condominio.

L'Approfondimento

Cessione o assegnazione ai soci

PREMESSA

La Legge 724/194, all'articolo 30, identifica dei calcoli cui sono tenute tutte le società al fine di stabilire se esse siano annoverabili fra le società operative o non operative. Nello specifico viene previsto che i beni patrimoniali siano suddivisi per tipologia e sul loro valore iscritto in bilancio vengano calcolati dei ricavi attesi a mezzo di specifiche percentuali da confrontare con i ricavi effettivi.

Beni	Aliquote	
<ul style="list-style-type: none"> • Azioni e quote di partecipazione • Strumenti finanziari • Obbligazioni ed altri titoli • Quote di partecipazione in società di persone 	2%	
Beni immobili classificati A10 (uffici)	5%	1% se siti in comuni con meno di 1.000 abitanti
Immobili abitativi acquistati o rivalutati nell'esercizio e nei 2 precedenti	4%	
<ul style="list-style-type: none"> • Altri beni immobili • Navi usate per attività commerciale, pesca e salvataggio 	6%	
Altre immobilizzazioni	15%	

La prima precisazione attiene al valore contabilizzato a bilancio in quanto le varie leggi di rivalutazione hanno permesso di aggiornare il valore a quello di mercato. Ciò, se da una parte ha permesso di "aggiornare" il patrimonio della società, dall'altro può avere un riflesso sulle regole fiscali delle società non operative. Nello specifico, coloro che hanno optato per la rettifica (in aumento) del costo storico si trovano a fare i conti con un incremento anche dei ricavi fiscalmente attesi. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 30 sarebbe stato più opportuno opzionare l'aggiornamento del valore contabile a mezzo della riduzione del fondo di ammortamento; in tal modo il "costo" preso a riferimento per il calcolo dei ricavi attesi non avrebbe subito alcun incremento.

Ecco che il Legislatore periodicamente interviene per far riflettere tutti quegli imprenditori che hanno imputato alle loro società beni immobili e beni mobili (autovetture ed autoveicoli) che nulla o poco hanno a che fare con l'attività esercitata.

Anche la legge di Bilancio 2023 è intervenuta in tal senso prevedendo un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo, con applicazione di un'imposta sostitutiva sulla plusvalenza, per consentire la cessione ai soci (persone fisiche e persone giuridiche), entro il 30 settembre 2023, di beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione. L'operazione si differenzia, per alcuni aspetti, dall'assegnazione agevolata: la scelta tra l'assegnazione agevolata o la cessione dei beni ai soci potrebbe infatti determinare effetti fiscali differenti in capo ai soci e alla società. Cerchiamo allora di confrontare le due opportunità, della cessione e dell'assegnazione, per comprendere gli effetti e valutare eventualmente quella più conveniente.

ASPETTI SOGGETTIVI

Dal punto di visto soggettivo l'operazione coinvolge:

- le Società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni residenti in Italia;
- i soci che per poter beneficiare della cessione o assegnazione dovevano essere iscritti a libro soci alla data del 30 settembre 2022 ovvero che siano stati iscritti entro il 31 gennaio 2023, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro dei soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci medesimi alla data del 30 settembre 2022 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa (per esempio, l'atto di trasferimento della partecipazione).

Il trasferimento ai soci deve avvenire entro il 30/9/2023.

Rientrano tra i soggetti residenti che possono effettuare la cessione agevolata anche le società di armamento e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali (articolo 5, comma 3, TUIR).

In relazione all'analoga disposizione recata dall'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge n. 208/2015, l'Agenzia delle Entrate aveva chiarito che possono beneficiare

dell'agevolazione in esame anche le società in liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dalla norma, mentre non rientrano tra i soggetti destinatari gli enti non commerciali e le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia (circolare 1° giugno 2016, n. 26/E, par. 2 e Cap II, Parte I; circolare 16 luglio 1998, n. 188/E, risp. 1, sub art. 29).

Con riferimento ai soci nei confronti dei quali la società può procedere alla cessione agevolata dei beni, "in mancanza di una espressa limitazione soggettiva, questi possono essere anche rappresentati da soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere non residenti nel territorio dello Stato" (circolare n. 26/E/2016, par. 2 e Cap II, Parte I).

ASPETTI OGGETTIVI

La norma agevolativa riguarda la "cessione" di beni immobili. Oltre alla compravendita, rientrano nell'ambito applicativo della norma anche altri negozi, come, per esempio, la permuta, la *datio in solutum* e il conferimento in società (circolare n. 26/E/2016, Cap. II, parte I).

La possibilità di cessione agevolata di beni immobili (siano essi terreni o fabbricati) riguarda i beni diversi da quelli strumentali per destinazione, cioè diversi dai beni immobili "utilizzati esclusivamente per l'esercizio [...] dell'impresa commerciale da parte del possessore" (strumentalità definita dall'articolo 43, comma 2, primo periodo, TUIR).

Sono, quindi, cedibili in modo agevolato gli immobili:

- strumentali per natura, sempre che siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa;
- alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa ("beni merce");
- che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'art. 90 TUIR (si tratta dei c.d. "beni patrimoniali", cioè gli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa);
- che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività d'impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa (quali, in generale, gli immobili locati a terzi e gli immobili posseduti dalle società che hanno per oggetto la gestione di immobili).

Ricordiamo che sono esclusi dall'agevolazione i beni immobili i quali, pur essendo per le loro caratteristiche qualificabili tra quelli strumentali per natura, in quanto non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono tuttavia utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.

Le caratteristiche degli immobili debbono essere verificate, ai fini dell'attribuzione, nel momento della cessione, a prescindere dalla data di acquisizione al patrimonio della società.

Il momento della cessione deve essere individuato in quello in cui l'atto viene effettuato e non in quello della delibera che dispone la cessione medesima.

L'articolo 109, comma 2, lettera a), TUIR stabilisce che ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza i ricavi e gli altri componenti positivi, per i quali le altre norme del TUIR non dispongono diversamente, si considerano conseguiti, per gli immobili, alla data della stipulazione dell'atto ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Il cambiamento di destinazione d'uso, anche se effettuato in prossimità della data di cessione per acquisire lo *status* di bene agevolabile, "è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000" (C.M. n. 26/E/2016, par. 3; C.M. n. 37/E/2016, par. 5).

Poiché la norma prevede la possibilità di cessione agevolata di "beni", non rientrano nel suo ambito applicativo i "diritti", né quelli reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto, nuda proprietà) né quelli edificatori. Tuttavia, è possibile beneficiare della disciplina agevolata:

- nel caso in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio), e si liberi del suo diritto reale parziale cedendo anche la nuda proprietà al socio (C.M. n. 26/E/2016, par. 3);
- qualora la società abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà a un altro socio) (C.M. n. 37/E/2016, par. 2.1).

L'articolo 1, al comma 101, legge n. 197/2022, prevede che, sulla differenza tra il corrispettivo della cessione, il costo fiscalmente riconosciuto, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura dell'8%. L'imposta sostitutiva è

elevata al 10,5% per le società considerate non operative (società di comodo) in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione.

Ad esempio, in caso di società con esercizio coincidente con l'anno solare, i periodi d'imposta da prendere in considerazione sono il 2020, 2021 e 2022.

In alternativa al pagamento del prezzo, si ritiene possibile la compensazione con reciproche partite (ad esempio, accollo di debiti da parte del socio).

Ai sensi dell'articolo 1, comma 102, della finanziaria 2023, per la determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene o al valore catastale rivalutato, "è computato in misura non inferiore a uno dei due valori". Pertanto, mentre nel caso di assegnazione di beni immobili è possibile determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva prendendo a riferimento il valore normale o catastale dei beni, nel caso di cessione il valore normale o catastale assumono rilevanza solo se superiori al corrispettivo.

Esempio n. 1

- corrispettivo: 150.000
- valore normale: 180.000
- valore catastale: 110.000

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, può essere assunto il corrispettivo della cessione pari ad euro 150.000, essendo non inferiore al valore catastale.

Esempio n. 2

- corrispettivo: 90.000
- valore normale: 130.000
- valore catastale: 105.000

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo non può essere inferiore al valore catastale pari ad euro 105.000

Esempio n. 3

- corrispettivo: 200.000
- valore normale: 180.000
- valore catastale: 160.000

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, deve essere assunto il corrispettivo di 200.000 euro.

In altri termini, quindi, il corrispettivo della cessione assume rilievo soltanto quando lo stesso è pari o superiore al valore normale e al valore catastale.

Con riferimento agli effetti della cessione sul bene acquistato dal socio cessionario, è stato precisato che “il costo fiscalmente riconosciuto del bene medesimo, da assumere da parte del cessionario stesso, è costituito dal corrispettivo pattuito per la cessione, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva” (circolare n. 26/E/2016, Cap. II, parte I).

Esempio n. 4

- corrispettivo: 130.000
- valore normale: 150.000
- valore catastale: 115.000

Ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo non può essere inferiore al valore catastale 115.000 euro. Tuttavia, per il socio cessionario il costo fiscalmente riconosciuto del bene medesimo è pari a 130.000.

Ai fini IVA non sono previste, invece, specifiche disposizioni agevolative e, quindi, alle cessioni di beni ai soci si applica la disciplina IVA ordinaria, in base alla tipologia del bene (articolo 10, n. 8-bis e n. 8-ter, D.P.R. n. 633/1972). Trattandosi di operazioni effettuate a titolo oneroso, la base imponibile sarà determinata in base all'ammontare dei corrispettivi dovuti al cedente (articolo 13, D.P.R. n. 633/1972).

Tuttavia, a differenza dell'assegnazione di beni, che ai fini IVA si considera alla stregua di “autoconsumo esterno”, la cessione agevolata di beni ai soci rientra sempre nel campo di applicazione IVA (esente o imponibile) anche nei casi in cui l'IVA sull'acquisto non sia stata detratta in quanto l'immobile è stato acquistato:

- presso un soggetto privato;
- è stato conferito da un socio persona fisica;
- l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA;
- l'immobile è stato acquistato senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

Si propone la seguente sintesi:

- Cessione: con IVA o esente (previsioni art. 10, n. 8/bis o 8/ter)
- Assegnazione:

- Acquisti da privato o con IVA indetraibile:
 - operazione esclusa IVA art. 2, co. 2, n. 5;
- Acquisti con IVA detraibile:
 - operazione con IVA o esente (previsioni art. 10).

Una riflessione merita il fatto che, dall'acquisto o dalla ultimazione della costruzione o ristrutturazione non siano trascorsi i 10 anni di "periodo di osservazione". Infatti, se la cessione avviene all'interno dei 10 anni si dovrà aver cura di applicare le regole dell'articolo 19/bis-2, cioè della rettifica della detrazione.

Mentre l'assegnazione del bene sarebbe esclusa dal campo applicativo dell'IVA, la cessione è soggetta a IVA, applicando la regola generale dell'esenzione o nei casi previsti con opzione per l'imponibilità.

Per le cessioni agevolate di immobili le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Come è stato chiarito, per le cessioni di beni immobili la base imponibile da assoggettare a tassazione, ai fini dell'imposta di registro, può essere determinata in considerazione del valore catastale rivalutato (circolare n. 26/E/2016, Cap. II, parte II; articolo 52, comma 4, secondo periodo, D.P.R. n. 131/1986, in base al quale non sono sottoposti a rettifica il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore a quello che risulta dall'applicazione alla rendita dei coefficienti ivi previsti, rivalutati).

MODALITA'

Come per l'assegnazione dei beni, anche nel caso di cessione si potrebbe generare una plusvalenza contabile o un differenziale positivo di reddito (nel caso di beni merce) che, incrementando l'utile d'esercizio, potrebbe confluire tra le riserve disponibili di patrimonio netto.

La distribuzione di tali riserve (circolare n. 37/E/2016, par. 5):

- per le società di persone, ridurrà il costo fiscale della partecipazione che in precedenza si era incrementato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva;

- per le società di capitali sarà tassata con le regole ordinarie previste per i dividendi in capo ai soci percettori al netto dell'importo della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società.

Nel caso di cessione di beni merce, i componenti di reddito rilevati in contabilità (ricavi e costi) possono dar luogo all'emersione di un risultato negativo, che assume rilevanza ai fini IRES e IRAP. Se in caso di cessione agevolata di più beni emergono componenti negative di reddito le stesse devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva. Quindi, i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi determinati secondo i criteri dettati dalla disciplina in esame.

Inoltre (diversamente da quanto avviene nel caso di assegnazione di beni diversi da quelli merce), nel caso in cui emerga una minusvalenza a conto economico tale componente di reddito assume rilevanza ai fini IRES e IRAP (circolare n. 37/E/2016, par. 5).

TEMPISTICHE

Vediamo ora di individuare i tempi entro i quali le operazioni agevolate devono avere luogo. La norma stabilisce che la cessione agevolata (come anche l'assegnazione) dei beni immobili deve avvenire entro il 30 settembre 2023.

Il Legislatore ha poi previsto che l'imposta sostitutiva dovrà essere versata in due rate di cui:

- la prima pari al 60% entro il 30 settembre 2023;
- la seconda, pari al 40% entro il 30 novembre 2023.

BENEFICI

Concludiamo questo intervento con una verifica degli effetti economici che portano ad operare la scelta. La cessione agevolata dei beni ai soci presenta molti punti in comune con l'assegnazione, ma anche alcune sostanziali differenze.

La scelta tra l'assegnazione agevolata o la cessione dei beni ai soci potrebbe determinare degli effetti fiscali differenti in capo alla società e ai soci, stante la diversa natura delle due operazioni. Al riguardo, è stato precisato che "la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di

imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000” (CM n. 37/E/2016, par. 5).

In primo luogo, si osserva che l’assegnazione dei beni ai soci ha effetti sul patrimonio netto della società in quanto comporta la sua riduzione in contropartita della riduzione dell’attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio. L’assegnazione dei beni ai soci comporta, quindi, la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile. Ne deriva che è possibile fruire della disciplina agevolativa in trattazione solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione.

Nel caso di cessione, invece, a fronte dell’uscita del bene si ha in contropartita il pagamento del prezzo e pertanto l’operazione non impatta sul patrimonio netto con la conseguenza che non è necessaria alcuna verifica della capienza o meno dello stesso.

La cessione agevolata dei beni ai soci è un’operazione senza dubbio meno complessa dell’assegnazione e, quindi, comporta tempi di esecuzione molto più rapidi.

Inoltre, considerato che la cessione del bene ha come contropartita il pagamento del prezzo, l’operazione può essere effettuata nei confronti di un solo socio mentre in caso di assegnazione di utili o di restituzione di capitali occorre coinvolgere tutti i soci. In ogni caso, la cessione non pone problemi di “*par condicio*” tra i soci.

La cessione non implica l’utilizzo delle eventuali riserve in sospensione d’imposta come, ad esempio, la riserva da rivalutazione non affrancata.

La cessione comporta un aumento di liquidità per la società oppure, a seconda dei casi, la compensazione con eventuali debiti della società nei confronti del socio acquirente.

Vediamo ora di proporre dei casi numerici.

1° esempio	Società di capitali Vendita Immobile A - Valore fiscale 100.000 euro - Valore normale 180.000 euro
------------	---

	<ul style="list-style-type: none"> - Prezzo di cessione 190.000 euro - Valore catastale 160.000 euro - Base imponibile Imposta sostitutiva: 90.000 euro (190.000 - 100.000) <p>Vendita Immobile B</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valore fiscale 120.000 euro - Valore normale 110.000 euro - Prezzo di cessione 110.000 euro - Valore catastale 100.000 euro - Base imponibile Imposta sostitutiva: - 10.000 euro (110.000 - 120.000) <p>Base imponibile Imposta sostitutiva complessiva: 80.000 euro (90.000 - 10.000)</p> <p>Imposta sostitutiva: $80.000 \times 8\% = 6.400$ euro</p> <p>Tassazione ordinaria: $80.000 \times 24\% = 19.200$ euro</p>
<p>1° esempio</p>	<p>Società di capitali.</p> <p>Vendita immobile a Socio A:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Valore fiscale 100.000 euro - Valore normale 280.000 euro - Valore catastale 260.000 euro - Prezzo di cessione 200.000 euro - Base imponibile imposta sostitutiva: 160.000 (260.000 - 100.000) - Imposta sostitutiva: $160.000 \times 8\% = 12.800$ - Base imponibile plusvalenza ordinaria: 100.000 (200.000 - 100.000) - Tassazione ordinaria: $100.000 \times 24\% = 24.000$ euro <p>Il Socio A rivende l'immobile dopo 3 anni dall'acquisto al prezzo di 250.000 euro.</p>

Uno degli effetti della attribuzione ai soci dei beni è contenuta nelle previsioni dall'articolo 67, comma 1, lettera b) del Tuir a mente della quale, quando una persona fisica cede un

immobile di proprietà potrà avere effetti fiscali qualora la cessione avvenga entro 5 anni o oltre tale periodo:

- con la cessione entro 5 anni, si può generare una plusvalenza imponibile sulla persona fisica data dalla differenza positiva tra il corrispettivo ed il prezzo di acquisizione;
- nella cessione oltre il 5° anno non si genera una plusvalenza imponibile.

In tutti i casi, il socio cessionario assume quale costo fiscalmente riconosciuto del bene il corrispettivo pattuito, ancorché la società abbia utilizzato per la determinazione dell'imposta sostitutiva il valore normale o quello catastale.

CONCLUSIONI

Come si è visto, le variabili cui prestare attenzione nello scegliere la cessione al posto dell'assegnazione sono diverse e non si limitano al solo calcolo dell'imposta sostitutiva dell'8% (o 10,5% per le società di comodo) in capo alla società. Infatti si dovrà anche verificare nell'assegnazione quali poste possono essere utilizzate in contropartita alla diminuzione dell'attivo patrimoniale. Altra verifica utile può essere anche la presenza di altre voci nel passivo della società quali il finanziamento soci.

Insomma, una operazione interessante per pulire le società da beni che nulla hanno a che fare con l'attività svolta. Il tipo di operazione deve essere ben ponderata.

Da ultimo, qualora si scegliesse la cessione, essendo una operazione a titolo oneroso che comporta il pagamento, da parte del socio, di un corrispettivo, si ritiene utile valutare anche la sua capacità contributiva legata al meccanismo accertativo del "redditometro". Si vuole suggerire, in buona sostanza, che è indispensabile verificare se il socio ha dichiarato redditi congrui negli ultimi 5 anni per potersi permettere di acquistare e pagare il bene dalla società.

L'Approfondimento

Decreto “bollette”: tutte le novità in ambito tributario

PREMESSA

Il 30.03.2023 è stato pubblicato in gazzetta ufficiale il D.L. 34/2023 (c.d. decreto “bollette”) con il quale sono stati prorogati i termini di scadenza per usufruire delle definizioni agevolate rientranti nella c.d. “tregua fiscale” introdotta dalla Legge 197/2022.

Oltre agli altri, vengono prorogati al 31.10.2023 i termini entro cui regolarizzare le violazioni formali, con il versamento di 200 euro per anno d’imposta, e al 02.10.2023 i termini entro cui sanare le violazioni sostanziali (non rilevabili mediante controllo automatico delle dichiarazioni, articoli 36-bis e 54-bis), con il versamento di una sanzione ridotta ad 1/18 del minimo edittale.

Viene altresì disposta la proroga al 30.04.2024 della definizione in acquiescenza, con il pagamento della sanzione ridotta ad 1/18 di quella irrogata, degli atti di accertamento, di rettifica e di liquidazione delle imposte, divenuti definitivi nel periodo fra il 02.01.2023 e il 15.02.2023.

Il decreto in esame fornisce anche alcune norme di interpretazione autentica che chiariscono l’ambito applicativo del ravvedimento speciale nonché della definizione agevolata delle liti pendenti.

Analizziamo nel dettaglio le novità introdotte.

DEFINIZIONE AGEVOLATA ATTI DI ACCERTAMENTO

Per gli atti di accertamento con adesione nonché per gli atti di acquiescenza degli avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione e recupero delle imposte, anziché procedere con il pagamento delle sanzioni ridotte ad 1/3, la Legge di bilancio 2023 aveva previsto la possibilità di definire in modo agevolato le sole sanzioni ridotte ad 1/18 dell’irrogato e gli interessi a condizione che i predetti atti non fossero impugnati (ovvero fossero impugnabili) alla data del 01.01.2023.

Ora, il D.L. 34/2023, c.d. decreto “bollette”, estende l’ambito applicativo della definizione agevolata di cui ai commi da 179 a 185, Legge 197/2022, prevista per gli atti di accertamento con adesione nonché per l’acquiescenza degli avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione e degli atti di recupero delle imposte.

In particolare, è possibile definire i predetti atti, non definibili in adesione (artt. 2 e 3, D.lgs. 218/1997) ma solo in acquiescenza (art. 15, D.lgs. 218/1997) con l’agevolazione prevista pari a 1/18 delle sanzioni irrogate nonché degli interessi, anche a condizione che gli atti stessi siano divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo 02.01.2023 – 15.02.2023. La definizione agevolata va effettuata entro il 30.04.2023, ovvero 30 giorni dall’entrata in vigore del decreto in esame.

Il legislatore, inoltre, ha riconosciuto al contribuente:

- per gli atti di acquiescenza degli avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione e recupero delle imposte definiti, nel periodo 02.01.2023 - 15.02.2023, in acquiescenza “ordinaria” ai sensi dell’articolo 15, D.lgs. 218/97 (in quanto scaduto o in scadenza il termine di pagamento di 60 giorni) per i quali al 31.03.2023 è in corso il pagamento rateale, la possibilità di richiedere con un’apposita domanda, entro la prima scadenza successiva, la rideterminazione degli importi ancora dovuti a titolo di sanzione, applicando la riduzione a 1/18 dell’irrogato. Va considerato che:
 - o le rate ancora dovute devono essere versate secondo le scadenze del piano rateale originario;
 - o le maggiori sanzioni da versare non sono rideterminabili o rimborsabili
- per i PVC consegnati entro il 31.03.2023, la possibilità di definire (artt. 2 e 3, D.lgs. 218/1997) i conseguenti avvisi di accertamento notificati dal 01.04.2023 sulla base delle risultanze di tali PVC, mediante il pagamento di 1/18 delle sanzioni irrogate e degli interessi.

Nella tabella che segue, una sintesi di quanto appena descritto.

Accertamenti con adesione (artt. 2 e 3, D. lgs. 218/1997)	<p>Definizione, con sanzione ridotta a 1/18 del minimo, degli accertamenti relativi a:</p> <ul style="list-style-type: none">- PVC consegnati entro il 31.03.2023 anche con riferimento all’accertamento con adesione di avvisi di accertamento
--	---

	<p>notificati dal 01.04.2023 sulla base delle risultanze di tali PVC;</p> <ul style="list-style-type: none">- avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione e recupero delle imposte non impugnati e ancora impugnabili al 01.01.2023 ovvero notificati dal 02.01.2023 al 31.03.2023;- inviti al contraddittorio “obbligatori” (art. 5-ter, D.lgs. 218/97) notificati entro il 31.03.2023, nonché, come specificato nel Provvedimento 30.01.2023, inviti al contraddittorio (artt. 5, comma 1 e 11, comma 1, D.lgs. 218/97) “non obbligatori”. <p>Il versamento di quanto dovuto va effettuato entro 20 giorni dalla sottoscrizione (max 20 rate).</p>
<p>Avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione e recupero delle imposte, definibili in acquiescenza (art. 15, D.lgs. 218/1997)</p>	<p>Definizione in acquiescenza (art. 15, D.lgs. 218/97), con il pagamento della sanzione ridotta a 1/18 dell’irrogato e degli interessi applicati, con riferimento a:</p> <ul style="list-style-type: none">- avvisi e/o atti non impugnati ed ancora impugnabili al 01.01.2023,- avvisi e/o atti notificati dal 02.01.2023 al 31.03.2023,- avvisi e/o atti non impugnati ed ancora impugnabili al 01.01.2023, divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo 02.01.2023 - 15.02.2023 <p>Tale definizione va effettuata entro il 30.4.2023.</p> <p>Per gli avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione e recupero delle imposte definiti, nel periodo 02.01.2023 - 15.02.2023, in acquiescenza “ordinaria” con la riduzione della sanzione a 1/3 per i quali al 31.03.2023 è in corso il pagamento rateale, la possibilità di richiedere con un’apposita domanda, entro la prima scadenza utile, la rideterminazione degli importi ancora dovuti a titolo di sanzione, applicando la riduzione a 1/18 dell’irrogato.</p>

REGOLARIZZAZIONE OMESSI VERSAMENTI ISTITUTI DEFINITORI

Relativamente ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, la Legge di bilancio 2023 aveva previsto la regolarizzazione, tramite versamento integrale della sola imposta, dell’omesso o insufficiente versamento delle somme dovute a seguito di alcuni istituti definatori.

Al fine del perfezionamento della regolarizzazione era richiesto il versamento di quanto dovuto in unica soluzione entro il 31.03.2023 ovvero in un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo (1’ rata entro il 31.03.2023).

La regolarizzazione, tramite il versamento integrale della sola imposta, dell’omesso o insufficiente versamento delle somme dovute a seguito di alcuni istituti definatori era consentita a condizione che, per gli importi scaduti al 01.01.2023, non fosse già intervenuta “alla medesima data”, la notifica della cartella di pagamento o dell’atto di intimazione.

Con la modifica operata dal D.L. 34/2023, per effetto di tale novità, la notifica di una cartella di pagamento o di un atto di intimazione in data successiva al 01.01.2023 non preclude la possibilità di avvalersi di tale sanatoria. Così, ad esempio, la notifica di una cartella di pagamento avvenuta il 30.01.2023 per omesso versamento della seconda rata di un avviso di accertamento con adesione, scaduta il 05.01.2023, consente di accedere alla definizione agevolata.

Viene pertanto superata l’interpretazione fornita dall’Agenzia nella Circolare 27.01.2023, n. 2/E in base alla quale la definizione era consentita a condizione che non venisse notificata la cartella prima del versamento integrale o della prima rata di quanto dovuto per la definizione.

Nella tabella che segue, una sintesi di quanto appena descritto.

Istituto definitorio	Regolarizzazione	Novità
- Conciliazione (artt. 48 e 48-bis, D.lgs. 546/92)	Importi, anche rateali, scaduti al 01.01.2023 per i quali al 01.01.2023 non è stata notificata la cartella di pagamento o l’atto di intimazione	La notifica di una cartella di pagamento o di un atto di intimazione

<ul style="list-style-type: none"> - Accertamento con adesione - Acquiescenza avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione - Reclamo con mediazione (art. 17-bis, D.lgs. 546/92) 	Rate successive alla prima scadute al 01.01.2023 per le quali al 01.01.2023 non è stata notificata la cartella di pagamento o l'atto di intimazione	successivamente al 01.01.2023 non preclude la possibilità di avvalersi di tale sanatoria
--	---	--

REGOLARIZZAZIONE VIOLAZIONI FORMALI

Con riferimento alla regolarizzazione delle irregolarità, infrazioni ed inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale commesse fino al 31.10.2022, non rilevanti sulla determinazione della base imponibile IRPEF, IRES, IRAP e IVA e sul versamento dei tributi, prevista dai commi da 166 a 173, Legge 197/2022, è prorogato dal 31.03.2023 al 31.10.2023 il termine di versamento (unica soluzione o 2 rate di pari importo) di quanto dovuto, pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

Come già precisato in altri interventi, rientrano tra le violazioni definibili:

- la presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati, ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente;
- l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA, degli elenchi Intrastat, dei dati al STS e la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari;
- l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, nel caso in cui la violazione non abbia prodotto effetti sull'imposta complessivamente dovuta;
- l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere;

- l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività ai fini IVA;
- l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza, sempre che la violazione non incida sull'imposta dovuta;
- le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari;
- la violazione, in campo IVA, degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili, non imponibili, esenti o non soggette ad imposta, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo;
- la detrazione dell'IVA, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta a causa di un errore di aliquota e, comunque, assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode;
- l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode;
- l'omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto, fatta salva l'ipotesi di omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale sanabile mediante l'istituto della remissione in bonis;
- la mancata iscrizione al VIES.

Nella tabella che segue, una sintesi di quanto appena descritto.

Termine per rimuovere l'irregolarità	31.03.2024	
Modalità di versamento	Scadenza originaria	Novità
Unica rata	31.03.2023	31.10.2023
Due rate di pari importo	31.03.2023 – 31.03.2024	31.10.2023 – 31.03.2024

RAVVEDIMENTO SPECIALE VIOLAZIONI SOSTANZIALI

La Legge 197/2022 (c.d. Legge di bilancio 2023) ha introdotto un'importante ed ulteriore agevolazione con riferimento alla sanatoria delle irregolarità sostanziali relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e a quelli precedenti.

In buona sostanza, per il tramite dell'articolo 1, commi da 174 a 178, Legge 197/2022, il Legislatore ha acconsentito, in deroga alla disciplina ordinaria del ravvedimento operoso, di regolarizzare le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e a quelli precedenti, purché le relative violazioni non siano state già contestate alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973.

Il tutto era definibile con il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, quest'ultime ridotte a 1/18 del minimo edittale previsto dalla legge.

Con Circolare n. 2/2023, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è possibile regolarizzare:

- le violazioni "sostanziali" dichiarative;
- le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione.

Si ricorda che la sopracitata sanatoria non può essere applicata, conformemente a quanto specificato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare 2/E/2023:

- alle violazioni "rilevabili" ai sensi degli articoli 36-bis, D.P.R. 600/73 e 54-bis, D.P.R. 633/72 (c.d. controlli automatici delle dichiarazioni);
- alle violazioni per le quali l'avviso bonario non è ancora stato ricevuto, in quanto comunque "rilevabili" ai sensi dei citati articoli 36-bis e 54-bis;
- per gli omessi versamenti delle imposte;
- per le violazioni formali definibili con la regolarizzazione di cui al paragrafo precedente.

Tuttavia, la regolarizzazione può essere effettuata per le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento ordinario (articolo 13 e 13-bis, D.lgs. 472/97) commesse con

riferimento al periodo d'imposta 2021 e periodi precedenti, a condizione che la relativa dichiarazione sia stata validamente presentata.

Inoltre, la disposizione in base alla quale "la regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato" va interpretata nel senso che la sanatoria:

- è esclusa per le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale (articolo 4, D.L. 167/90 (omessa o irregolare compilazione quadro RW));
- è consentita per le violazioni relative ai redditi di fonte estera e all'IVIE/IVAFE non rilevabili ai sensi dell'articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973.

Per effetto della proroga disposta dal D.L. 34/2023, è prorogato dal 31.03.2023 al 02.10.2023 (il 30.09.2023 cade di sabato) il termine per:

- rimuovere le irregolarità e/o le omissioni;
- versare in un'unica soluzione o in un massimo di 8 rate, l'importo dovuto.

In particolare, è richiesto il versamento della sanzione ridotta a 1/18 del minimo edittale, oltre all'imposta e agli interessi dovuti. Inoltre, in caso di versamento rateale, il termine delle rate successive alla prima è ora fissato:

- al 31.10.2023, 30.11.2023 e 20.12.2023 per le rate in scadenza nel 2023;
- al 31.03.2024, 30.06.2024, 30.09.2024 e 20.12.2024 per le rate in scadenza nel 2024.

Nella tabella che segue, una sintesi di quanto appena descritto.

Termine per rimuovere l'irregolarità	Scadenza originaria	Novità
	31.03.2023	02.10.2023
Modalità di versamento	Scadenza originaria	Novità
Unica rata	31.03.2023	02.10.2023
1' rata	31.03.2023	02.10.2023
2' rata	30.06.2023	31.10.2023

3' rata	02.10.2023	30.11.2023
4' rata	20.12.2023	20.12.2023
5' rata	01.04.2024	01.04.2024
6' rata	01.07.2024	01.07.2024
7' rata	30.09.2024	30.09.2024
8' rata	20.12.2024	20.12.2024

DEFINIZIONE AGEVOLATA LITI PENDENTI

Con la Legge 197/2022 (c.d. Legge di bilancio 2023) è stata riproposta la definizione agevolata, già introdotta dall'articolo 6, D.L. 119/2018, delle controversie attribuite alla giurisdizione ordinaria di cui è parte l'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, avente ad oggetto atti impositivi, avvisi di accertamento, atti di irrogazione di sanzioni e altri atti.

La definizione agevolata riguarda le controversie pendenti al 01.01.2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello presso la Corte di Cassazione, anche a seguito di rinvio, il cui ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro il 01.01.2023 e per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione, il processo non si è concluso con pronuncia definitiva.

Per effetto della proroga disposta dal D.L. 34/2023, è prorogato dal 30.06.2023 al 30.09.2023 il termine per:

- presentare all'Agenzia delle Entrate l'apposita domanda, utilizzando il modello "Domanda di definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti"
- versare quanto dovuto in un'unica soluzione o in un massimo di 20 rate, se l'importo dovuto è superiore a 1.000 euro.

Nella tabella che segue, una sintesi di quanto appena descritto.

Modalità di versamento		Termini di versamento	
		Importo dovuto	Periodicità
Fino a 1.000 euro	Unica rata	30.06.2023	02.10.2023
Oltre 1.000 euro	Unica rata	30.06.2023	02.10.2023
	Max 20 rate	1' rata 30.06.2023 2' rata 02.10.2023 3' rata 20.12.2023 Rate successive: 31.03 – 30.06 – 30.09 – 20.12 di ogni anno	1' rata 02.10.2023 2' rata 31.10.2023 3' rata 20.12.2023 Rate successive: 31.03 – 30.06 – 30.09 – 20.12 di ogni anno

A seguito di presentazione della domanda di definizione agevolata, la controversia definibile non è sospesa, salvo che il contribuente presenti un'apposita richiesta al Giudice, dichiarando di volersi avvalere delle disposizioni in esame. Il D.L. 34/2023 proroga dal 10.07.2023 al 10.10.2023 il termine:

- di sospensione del processo;
- entro il quale il soggetto interessato deve depositare, presso l'organo giurisdizionale dinanzi al quale pende il giudizio copia della domanda di definizione e copia del versamento di quanto dovuto.

È altresì prorogata da 9 a 11 mesi, relativamente alle controversie definibili, la sospensione dei termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione delle cause scadenti nel periodo 01.01.2023 - 31.10.2023.

Si ricorda che restano esclusi dalla sospensione automatica tutti gli altri termini processuali, compresi quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e per la costituzione in giudizio del contribuente o dell'Ufficio in commissione di primo e secondo grado.

Dato che la verifica della validità della definizione (sussistenza dei presupposti formali e sostanziali) è demandata all'Ufficio dell'Agenzia, il decreto in esame proroga dal 31.07.2023 al 30.09.2024 il termine entro il quale deve essere notificato, con le modalità previste per la notifica degli atti processuali, l'eventuale diniego della definizione.

CONCILIAZIONE AGEVOLATA LITI PENDENTI

È prorogato dal 30.06.2023 al 30.09.2023 il termine entro il quale, in alternativa alla definizione o conciliazione agevolata delle liti pendenti di cui ai commi da 186 a 205, Legge 197/2022, è possibile rinunciare, come disposto dai commi 213 a 218, al ricorso principale o incidentale a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte, di tutte le pretese azionate in giudizio, con riferimento alle controversie di cui è parte l'Agenzia delle Entrate pendenti al 01.01.2023 dinanzi alla Corte di Cassazione aventi ad oggetti atti impositivi.

NON PUNIBILITA' DEL REATO TRIBUTARIO DI OMESSO VERSAMENTO

L'omesso versamento di ritenute e/o IVA nonché l'indebita compensazione di crediti non spettanti o inesistenti configurano fattispecie punibili con sanzioni penali, ai sensi degli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 D.lgs. 74/2000, se l'importo supera il limite di:

- 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta con riferimento alle ritenute dovute e/o certificate,
- 250.000 euro per ciascun periodo d'imposta con riferimento all'IVA;
- 50.000 euro per l'indebita compensazione di crediti inesistenti o non spettanti.

Il D.L. 34/2023 introduce una causa speciale di non punibilità dei predetti reati per le violazioni "correttamente definite" con il versamento integrale delle somme dovute, tramite le definizioni agevolate rientranti nella "tregua fiscale" (commi da 153 a 158 e da 166 a 252, Legge di bilancio 2023), a condizione che le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello. Va evidenziato che:

- il contribuente deve dare immediata comunicazione all'Autorità giudiziaria del versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata nonché all'Agenzia delle Entrate dell'invio della già menzionata comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale;

- il processo di merito è sospeso dalla ricezione delle comunicazioni fino al momento in cui il Giudice è informato dall'Agenzia delle Entrate della definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione o decadenza dal beneficio della rateazione.

Le prossime scadenze



16 aprile 2023

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

DIVIDENDI

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

25 aprile 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Entro lo stesso termine devono essere presentati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

30 aprile 2023

DICHIARAZIONE ANNUALE

Termine per presentare la dichiarazione Iva relativa all'anno 2022.

REGIME OSS

Termine per presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta in relazione al 1° trimestre 2023 (Prov. Ag. Entrate 25.06.2021).

REGIME IOSS

Termine per presentare la dichiarazione Iva e versare l'Iva in relazione al mese precedente per i soggetti che hanno aderito al regime IOSS.

RIMBORSI

Termine per presentare in via telematica, all'Ufficio competente, la domanda di rimborso, o utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 1° trimestre 2023, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

DEFINIZIONE AGEVOLATA

Termine entro cui va presentata la domanda di adesione alla rottamazione-quater.

DOCUMENTI INFORMATICI

Termine di versamento telematico, mediante mod. F24, dell'imposta di bollo relativa alle fatture, agli atti, ai documenti e ai registri emessi o utilizzati nel 2022 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (D.M. 17.06.2014 - Ris. Ag. Entrate 2.12.2014, n. 106/E)
