

**Edizione di giovedì 16 Giugno 2022**

## **EDITORIALI**

**Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 13 giugno**  
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

## **AGEVOLAZIONI**

**Speciale Telefisco 2022: le risposte dell'Agenzia delle entrate in materia di Patent Box**  
di Debora Reverberi

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

**Black list e white list per il quadro RW**  
di Ennio Vial

## **DICHIARAZIONI**

**Locazioni brevi: l'indicazione della dichiarazione del proprietario**  
di Fabio Garrini

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**Solo il Modello 231 "calibrato" sulle specificità dell'ente è idoneo ad escluderne la responsabilità**  
di Lucia Recchioni

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**Attività professionali: cessione quote con valide ragioni extra fiscali non marginali**  
di Barbara Marrocco di MpO & Partners

## EDITORIALI

---

### ***Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 13 giugno***

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



**È ON LINE LA NUOVA VERSIONE**

**EVOLUTION**  
**Euroconference**

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

**Scopri tutte le novità >**

La **85esima puntata** di Euroconference In Diretta si è aperta, come di consueto, con la sessione **“aggiornamento”**, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità della **scorsa settimana**.

La sessione **“adempimenti e scadenze”** è stata poi dedicata alla compilazione del nuovo **esterometro** nei casi di **acquisti dall’estero**, mentre nell’ambito della sessione **“caso operativo”** sono stati analizzati gli **oneri documentali previsti in caso di credito d’imposta per investimenti in beni strumentali**.

Durante la sessione **“approfondimento”**, infine, l’attenzione si è focalizzata sull’**interposizione reale e fittizia in ambito tributario**.

Numerosi sono stati i **quesiti** ricevuti: anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

**3. INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI IN LEASING: DICITURA DA APPORRE SU TUTTE LE FATTURE?**

**2. CONTRIBUTO SETTORE HO.RE.CA.: COME QUANTIFICARE IL RISULTATO ECONOMICO?**

**1. ACQUISTI DALL’ESTERO E AUTOFATTURA. MOMENTO RILEVANTE AI FINI IVA**

## # 10

### Quale dicitura per gli acquisti di beni strumentali nel 2022?

---

***Può indicare gli estremi corretti della dicitura per acquisto beni strumentali effettuati nel 2022? È la stessa applicata per investimenti effettuati nel 2021 giusto?***

**ST. C. SRL**

---

Si conferma che la dicitura è sempre la stessa, per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2025 (ovvero fino al 30.06.2026 con “prenotazione”).

Pare tuttavia opportuno richiamare anche i nuovi commi introdotti dall'articolo 1, comma 44, L. 234/2021, ragion per cui la nuova dicitura potrebbe essere la seguente: “*Bene agevolabile ai sensi dell'articolo 1, commi da 1054 a 1058-ter, Legge 178/2020*”.

## # 9

### Dicitura credito d'imposta beni strumentali su fattura cartacea: modalità di conservazione

---

***In caso di regolarizzazione della fattura con apposizione della dicitura con scritta indelebile è sufficiente conservare la copia cartacea in un faldone oppure deve essere conservata in modalità elettronica sostitutiva?***

**G. SRL**

---

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate nell'ambito delle risposte ad istanza di interpello n. 438 e 439/2020, in relazione alle fatture elettroniche ricevute a fronte di beni strumentali nuovi agevolabili acquistati, il beneficiario, in alternativa, può:

- “stampare il documento di spesa apponendo la predetta scritta indelebile che, in ogni caso, dovrà essere conservata ai sensi dell'articolo 34, comma 6, D.P.R. 600 del 1973 (il quale rinvia al successivo articolo 39 del medesimo decreto Iva);
- o realizzare un'integrazione elettronica da unire all'originale e conservare insieme allo stesso con le modalità indicate, seppur in tema di inversione contabile, nella circolare n. 14/E del 2019. Come già indicato nella circolare n. 13/E del 2018 (cfr. la risposta al quesito 3.1), in tutte quelle in cui vi è una fattura elettronica veicolata tramite Sdl, a fronte dell'immodificabilità della stessa, il cessionario/committente può – senza procedere alla sua materializzazione analogica e dopo aver predisposto un altro documento, da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa – inviare tale documento allo Sdl, come indicato nel paragrafo 6.4 del medesimo documento di prassi, così da ridurre gli oneri di consultazione e conservazione”.

Per amor del vero, va evidenziato che l'articolo 34, comma 6, D.P.R. 600/1973, richiamato nelle citate risposte, è una norma ormai abrogata che, tra l'altro, anche in passato, non rinviava all'articolo 39 del Decreto Iva.

La circostanza, però, che la risposta ad interpello riporti il rinvio al “medesimo” decreto Iva, induce a pensare che, in effetti, il richiamo che l'Agenzia delle entrate voleva fornire era al D.P.R. 633/1972 (ovvero al Decreto Iva).

In forza del richiamato articolo 39 D.P.R. 633/1972 (appunto, il Decreto Iva), “*I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600*” (questa volta, invece, deve essere ritenuto corretto il rinvio al D.P.R. 600/1973, che impone la conservazione “*fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta*”).

Ciò premesso, può ritenersi che le fatture possano essere conservati “*nel faldone*”, sebbene nel rispetto delle norme appena richiamate.

## # 8

### **Termini per la presentazione della dichiarazione integrativa Iva: è corretta l'interpretazione delle Entrate?**

---

***La norma fa però riferimento all'articolo 57 e non al comma 1 in modo specifico: è possibile che l'Agenzia interpreti le norme sempre a proprio favore?***

**R.C.**

---

Con la risposta all'istanza di interpello n. 328/2022 l'Agenzia delle entrate ha ricordato che è possibile presentare una dichiarazione integrativa Iva non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 D.P.R. 633/1972 (ovvero entro i termini per gli accertamenti).

Nella risposta si ritiene inoltre che “*il rinvio ai «termini stabiliti dall'articolo 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633» ad opera del comma 6-bis dell'articolo 8 del d.P.R. n. 322 del 1998 – con riferimento alle tempistiche di presentazione della dichiarazione integrativa ai fini Iva – non possa che far riferimento ai termini “ordinari” disciplinati dal comma 1 dell'articolo 57*”.

In effetti questa interpretazione non risulta perfettamente aderente alla lettera della norma, ma pare pienamente condivisibile, in quanto conclusioni diverse avrebbero prestato il fianco a strumentalizzazioni da parte dei contribuenti.

## # 7

### Nuovo esterometro: profili sanzionatori

---

***In caso di mancato invio del nuovo esterometro le sanzioni sono le stesse previste per le fatture elettroniche non trasmesse tramite SDI?***

**F.P.O.**

---

No, in quanto, sebbene le modalità di trasmissione, dal 1° luglio, saranno le stesse, esterometro e fatturazione elettronica restano adempimenti ben distinti.

Nello specifico caso dell'esterometro, l'articolo 1, comma 1104, L. 178/2020, nel prevedere le nuove modalità di trasmissione dei dati, ha previsto anche un nuovo regime sanzionatorio, in forza del quale, per le operazioni effettuate a partire dal 1° gennaio 2022, si applica la sanzione amministrativa di euro 2 per ciascuna fattura, entro il limite massimo di euro 400 mensili (e non più 1.000 per ciascun trimestre).

La sanzione è ridotta alla metà, entro il limite massimo di euro 200 per ciascun mese, se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alle scadenze stabilite, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Il Decreto fiscale, nel differire i termini per le nuove modalità di trasmissione non ha spostato in avanti anche la data di decorrenza del nuovo regime sanzionatorio che trova quindi applicazione già dal gennaio di quest'anno.

## # 6

### Dicitura solo sui documenti relativi all'acquisizione del bene agevolato

---

***L'obbligo di dicitura previsto dal comma 1062 della Legge 178/2020 a pena di revoca del beneficio è previsto anche sulla documentazione tecnica atta a dimostrare i requisiti tecnologici e di interconnessione del bene 4.0?***

**G.A.**

---

Il comma 1062 dell'articolo 1 L. 178/2020 impone, a carico dei beneficiari del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, la conservazione della documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili ai fini dei successivi controlli.

A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere *“l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter”*.

Il comma citato non fornisce un'elencazione né a titolo esemplificativo né, tantomeno, a carattere esaustivo, degli *“altri documenti”* a cui è necessario apporre il riferimento alla normativa, pena la revoca dell'agevolazione in sede di controllo.

Tuttavia la recente risposta dell'Agenzia delle entrate all'interpello 270/2022 conferma l'obbligo di dicitura sul documento di trasporto in quanto assolve la funzione di certificare l'avvenuta consegna del bene ed esclude, invece, tale onere per il verbale di collaudo.

Tale interpretazione circoscrive l'obbligo di dicitura ai documenti atti ad attestare l'acquisizione del bene agevolato nonché l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi.

Pertanto si ritiene che i documenti di natura tecnica, atti a dimostrare il soddisfacimento dei requisiti tecnologici e di interconnessione, qualora riferibili univocamente al bene agevolato, non siano soggetti all'obbligo di dicitura analogamente al verbale di collaudo.

## # 5

### Interposizione fittizia e accertamento delle Entrate

---

***L'Agenzia delle Entrate, accertato un caso di interposizione fittizia, ha notificato un atto impositivo al soggetto interposto, accertando ex articolo 37 comma 3 DPR 600/1973 maggiori redditi in capo allo stesso. È corretto?***

**L.G.**

---

L'articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973 può essere invocato unicamente per riprendere a tassazione nei confronti dell'interponente i redditi di cui sia titolare apparente il soggetto interposto ma non per accertare eventuali responsabilità di quest'ultimo (Cassazione sentenza n. 26414 del 19.10.2018).

## # 4

**Agevolazioni in materia di imposta di registro e ipocatastale per le imprese costruttrici: è possibile il ravvedimento?**

---

***Nel caso della mancata valorizzazione non si potrebbe fare ravvedimento?***

**D.P.**

---

Nell'ambito della risposta all'istanza di interpello n. 324/2022 è stato analizzato il caso di una società che, avendo acquistato un intero fabbricato nel 2020, applicando imposte di registro e catastali in misura fissa ai sensi dell'articolo 7 D.L. 34/2019, lo ha rivenduto senza effettuare interventi di valorizzazione.

Nell'istanza il contribuente prospetta la possibilità di effettuare il ravvedimento, ma l'Agenzia delle entrate pare concentrarsi esclusivamente sull'applicazione delle sanzioni in misura integrale.

Nonostante i chiarimenti offerti dalle Entrate deve tuttavia ritenersi che, in ossequio alla disciplina ordinaria, sia comunque possibile beneficiare del ravvedimento operoso.

## # 3

### **Investimenti in beni strumentali in leasing: dicitura da apporre su tutte le fatture?**

---

***Investimenti e dicitura sui documenti: in caso di investimento in leasing, la dicitura va apposta su tutte le fatture di acquisto, per tutta la durata del leasing?***

**TS**

---

Ai sensi dell'articolo 1, comma 1062, L. 178/2020, la specifica dicitura va apposta sulle "fatture e agli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati".

Con riferimento ai canoni di leasing si è pronunciata l'Agenzia delle entrate nell'ambito della risposta all'istanza di interpello n. 439/2020, subordinando i benefici alla "previa regolarizzazione dei documenti di spesa posseduti dall'istante, anche se i beni sono acquisiti in leasing" (nello specifico, nell'istanza è stato chiarito che la dicitura risultava mancante sia sul contratto che sulla prima fattura).

Alla luce di quanto esposto, pertanto, anche le fatture periodiche relative ai singoli canoni di leasing devono riportare la dicitura prevista dalla legge a pena di decadenza (restando comunque salva la possibilità di integrazione).

## # 2

### **Contributo settore HO.RE.CA.: come quantificare il risultato economico?**

***In merito al contributo settore HO.RE.CA. per peggioramento del risultato economico d'esercizio si intende l'utile risultante dal bilancio al 31/12 oppure dal quadro di reddito RF60/RG28?***

**TS**

Come chiariscono le istruzioni, al fine di determinare correttamente i risultati economici di esercizio relativi ai periodi di imposta 2019 e 2020 (o 2018 e 2019 per esercizi non coincidenti con l'anno solare), necessari per la verifica del peggioramento di almeno il 30%, occorre fare riferimento alle tabelle allegate al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 04.09.2021, in cui sono indicati i righe delle dichiarazioni dei redditi da prendere in considerazione.

Rinviando al richiamato Allegato per tutte le necessarie precisazioni, si ricorda, ad esempio, che, con riferimento alle dichiarazioni per l'anno d'imposta 2020, modello Redditi PF, assume rilievo il rigo RF63, col.1 (in caso di contabilità ordinaria) o il rigo RG31, col. 1 (in caso di contabilità semplificata).

## **# 1**

### **Acquisti dall'estero e autofattura. Momento rilevante ai fini Iva**

***Nel caso di emissione di autofattura per un acquisto dall'estero, la data rilevante ai fini della determinazione dell'Iva è quella di ricezione del documento estero o quella (di certo successiva e del mese successivo) di arrivo dell'autofattura?***

**T.S.**

In caso di acquisti da soggetti Ue, il cessionario/committente deve annotare le fatture ricevute (e appositamente integrate) entro il giorno 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura, e con riferimento al mese precedente.

Nel caso di acquisti da soggetti extra Ue, invece, il cessionario/committente nazionale è tenuto ad emettere l'autofattura entro termini che sono legati al momento di effettuazione dell'operazione e non a quello di ricezione del documento.

Al fine di poter correttamente individuare il momento di effettuazione dell'operazione può essere possibile far riferimento alla data di consegna/spedizione, nel caso di beni mobili, o alla data di stipula dell'atto, per i beni immobili.

Con specifico riferimento, invece, alle prestazioni di servizi generiche, assumono rilievo l'ultimazione del servizio o la maturazione dei corrispettivi; momenti che possono risultare di non agevole applicazione, non essendo sempre oggettivamente verificabili. Si pensi, ad



esempio, a caso del prestatore e del committente che non hanno la medesima percezione dello stato di esecuzione della prestazione, oppure ai casi in cui i corrispettivi sono legati ad elementi ancora non conosciuti alla data di effettuazione dell'operazione. Per questo motivo l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, anche nell'ipotesi in cui il prestatore sia un soggetto extracomunitario si deve, comunque, ritenere che la ricezione di un qualunque documento da quest'ultimo emesso, volto a certificare l'operazione resa, sia indice dell'ultimazione dell'operazione o della maturazione del corrispettivo, con conseguente obbligo di emissione dell'autofattura da parte del committente nazionale (circolare AdE 16/E/2013).

Alla luce di tutto quanto finora esposto:

- se il contribuente intende emettere direttamente l'autofattura elettronica, dovrà trasmetterla entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione (da individuare secondo i criteri prima individuati), senza dover ulteriormente trasmettere alcun dato, tramite lo Sdi, per l'invio dell'esterometro,
- se il contribuente intende emettere l'autofattura in formato analogico (che si ritiene comunque ancora ammessa), dovrà inviare i dati delle operazioni transfrontaliere entro il 15esimo giorno successivo a quello di ricevimento del documento che comprova l'operazione.

In ogni caso l'operazione dovrà essere annotata nel registro Iva delle vendite entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, ai sensi dell'articolo 23, comma 1, D.P.R. 633/1972 (*"Il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese"*).

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



## AGEVOLAZIONI

---

### ***Speciale Telefisco 2022: le risposte dell'Agenzia delle entrate in materia di Patent Box***

di **Debora Reverberi**



In occasione dell'incontro della stampa specializzata "Speciale Telefisco" tenutosi ieri in diretta *streaming*, l'**Agenzia delle entrate ha reso alcune risposte in materia di nuovo regime Patent Box** introdotto dall'[articolo 6 D.L. 146/2021](#) e reso operativo dal [provvedimento del direttore dell'AdE n. 48243/2022](#) (di seguito "provvedimento attuativo").

I temi affrontati dalle Entrate riguardano:

- l'esercizio dell'opzione **Patent Box** su **beni immateriali che presentano un vincolo di complementarietà con beni agevolati nel previgente regime**;
- **il momento temporale rilevante** ai fini dell'applicazione del nuovo regime *Patent Box* in **caso di brevetti industriali**;
- la sorte delle **perdite del vecchio regime Patent Box**;
- l'eventuale validità della **documentazione idonea** prevista nel nuovo regime *Patent Box* ai fini dei **controlli in materia di credito d'imposta R&S**.

Sul fronte dell'applicabilità del vecchio *Patent Box* a **beni immateriali agevolabili collegati da un vincolo di complementarietà con intangibles ammessi alla previgente disciplina**, l'Amministrazione finanziaria ha confermato quanto già espresso al punto 12.5 del [provvedimento](#) attuativo: "I contribuenti non possono esercitare l'opzione PB, neanche relativamente a beni complementari, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 28 dicembre 2021".

Dunque **dal periodo d'imposta in corso al 28.12.2021 è preclusa ai contribuenti l'opzione per il vecchio regime** anche in relazione a beni tutelati giuridicamente che presentino un vincolo di complementarietà con beni agevolati sotto la previgente disciplina.

Per tali nuovi beni **sarà possibile optare unicamente per la nuova disciplina agevolativa** con

l'inevitabile coesistenza tra vecchio regime, in corso fino al termine del quinquennio di validità dell'opzione, e nuovo regime sui beni complementari.

Per quanto concerne **l'individuazione del *dies a quo*** rilevante ai fini della nuova agevolazione nel caso della creazione di brevetti industriali, **resta confermata l'esclusiva rilevanza della data di concessione del titolo di privativa** da parte dei competenti Uffici tramite rilascio **dell'attestato di brevetto per invenzione industriale**.

Come espressamente previsto al punto 5.3 del [provvedimento attuativo](#), nell'applicazione del meccanismo premiale (c.d. *recapture* ottennale) **non sono ricomprese tra le attività rilevanti quelle che hanno concorso alla formazione del numeratore del *nexus ratio*** di cui alla previgente disciplina *Patent Box*.

**In tema di gestione delle perdite del previgente regime *Patent Box***, l'Agenzia delle entrate ne ha **escluso ogni valenza nel nuovo regime**.

L'ultima risposta riguarda, infine, la **cumulabilità tra nuovo *Patent Box* e credito d'imposta R&S&I&D** di cui all'[articolo 1, commi 198-206, L. 160/2019](#), nonché le **possibili interessenze a livello di oneri documentali**.

Le **rilevanti analogie tra attività eleggibili al credito d'imposta e attività di sviluppo e accrescimento di beni immateriali** quali software protetto da copyright, brevetti industriali e disegni e modelli giuridicamente tutelati, potrebbero indurre il contribuente a ritenere che **la documentazione idonea** prevista dall'[articolo 6, comma 6, D.L. 146/2021](#) e predisposta conformemente alle indicazioni contenute al punto 7 e seguenti del [provvedimento attuativo](#), **ai fini di beneficiare della c.d. *penalty protection***, possa assumere rilievo anche in materia dei controlli R&S.

**La predisposizione di idonea documentazione permette** infatti, nel regime *Patent Box*, **la disapplicazione**, in caso di contestazioni, **della sanzione per infedele dichiarazione** di cui all'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#).

L'attivazione della *penalty protection* richiede la **compilazione, nel modello Redditi di esercizio dell'opzione per il nuovo regime, della casella 2 del rigo OP21 denominata "*possesso documentazione*"**.

Secondo l'Agenzia delle entrate **l'estensione dell'esimente sanzionatoria è preclusa ad altre fattispecie** in virtù dell'espresso rimando dell'[articolo 6, comma 6, D.L. 146/2021](#), ai soggetti titolari di reddito d'impresa di cui ai commi 1 e 2 del medesimo articolo che hanno optato per il nuovo regime *Patent Box* e nel rispetto del **principio di legalità del sistema sanzionatorio**.

Appare comunque evidente come sussistano ad oggi **molteplici dubbi interpretativi sul nuovo regime *Patent Box***, alcuni dei quali efficacemente esaminati nella recentissima **circolare Assonime 19/2022** nella quale si preannuncia **l'emanazione di una prossima circolare**

**dell'Agenzia delle entrate** sulle residuali problematiche applicative.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### ***Black list e white list per il quadro RW***

di **Ennio Vial**



La **disciplina del quadro RW** risente di **black list** e **white list** a seconda della **previsione** da applicare. Possiamo rilevare come la questione riguardi i seguenti **aspetti**:

- l'indicazione del **picco del conto corrente in colonna 9**;
- l'applicazione del **principio del look through** per la valorizzazione in colonna 8);
- il **raddoppio delle sanzioni**;
- il **raddoppio dei periodi di accertamento**;

#### **L'indicazione del picco del conto corrente**

La colonna 9 del quadro RW chiede di indicare il **picco del conto corrente qualora lo stesso sia localizzato in un Paese non incluso nella white list** di cui al D.M. 04.09.1996.

La casistica è ormai **rara** atteso che il **D.M. 09.08.2016** ed il **D.M. 23.03.2017** hanno introdotto **molti nuovi Paesi**. In relazione a questo aspetto, Paesi come la Svizzera, Montecarlo e Liechtenstein sono da considerare, oggi, **non paradisiaci**.

#### **L'applicazione del principio del look through**

La **colonna 8** accoglie il **valore finale dell'investimento**. Si tratta, in fondo, del cuore del quadro RW atteso che la [circolare 12/E/2016](#) ha chiarito che la **sanzione va calcolata su detto valore**.

In caso di **titolarietà effettiva**, ad esempio, se si detiene una **quota di partecipazione societaria che porta ad una quota dei diritti di voto superiore al 25%**, si dovrà indicare, quale **valore finale**, direttamente il **valore dei beni detenuti dalla società in luogo del valore nominale**. Ciò, tuttavia, accade solo se la società è **localizzata in un Paese non incluso nel D.M. 04.09.1996**.

Anche in questo caso, pertanto, l'applicazione della previsione appare tutto sommato rara.

### Il raddoppio delle sanzioni

A prescindere dai Paesi “collaborativi” di cui al D.M. 04.09.1996, le **sanzioni per omesso o infedele quadro RW sono raddoppiate** se l'investimento è detenuto in un **Paese incluso nella black list di cui al D.M. 04.05.1999 o nella black list di cui al D.M. 21.11.2001.**

Per questi fini, infatti, **non ha alcuna rilevanza il D.M. 04.09.1996.**

In sostanza, si deve considerare l'unione dei due decreti. Invero, le **lettere di compliance inviate con riferimento al periodo d'imposta 2018** al contribuente sembrano “abbuonare” la lista del D.M. 21.11.2001. Ciò ha un effetto molto **limitato.**

In sostanza **non sono ragionevolmente da considerare paradisiaci**, alla luce delle indicazioni dell'Agenzia, i seguenti Paesi, in quanto **inclusi nel D.M. 21.11.2001 ma non nel D.M. 04.05.1999:**

- Guatemala;
- Herm (Isole del Canale);
- Isole Vergini Statunitensi;
- Kiribati (ex Isole Gilbert);
- Nuova Caledonia;
- Salomone;
- Sant'Elena.

Il problema rimane, invece, per **Paesi come Svizzera, Liechtenstein e Montecarlo che sono inclusi nel D.M. 04.05.1999.** Per questi, la **sanzione minima relativa al quadro RW passa dal 3% al 6%.** Il raddoppio, tuttavia, **non interessa le sanzioni Ivie e Ivae,** giusti i chiarimenti della [risoluzione 82/E/2020.](#)

### Il raddoppio dei periodi di accertamento

Le considerazioni svolte per il raddoppio delle sanzioni valgono anche per il **raddoppio dei periodi di accertamento.**

È appena il caso di ricordare come la **black list e la white list debbano essere valutate nella versione in vigore durante il periodo oggetto di monitoraggio.** Sarà quindi opportuno verificare l'evoluzione nel corso degli anni delle modifiche intervenute.

## DICHIARAZIONI

---

### ***Locazioni brevi: l'indicazione della dichiarazione del proprietario***

di **Fabio Garrini**



La fattispecie delle **locazioni brevi**, come era lecito attendersi in un Paese a forte vocazione turistica come l'Italia, è diventata un modo diffuso per **mettere a reddito fabbricati a destinazione abitativa**; la disciplina presenta alcune **regole base** per la tassazione del reddito, differenziate a seconda che il **locatore sia il proprietario** (o titolare di altro diritto reale) dell'immobile, ovvero che a locare l'immobile sia un soggetto che detiene la **disponibilità del bene in forza di un comodato ovvero di una sublocazione**.

Con due contributi andremo a riepilogare le **modalità di tassazione di tali redditi** e di **indicazione nei modelli dichiarativi**: nel presente approfondimento riserveremo l'attenzione all'ipotesi in cui a locare sia il **proprietario del fabbricato**, rinviando al prossimo intervento la fattispecie di locazione ad opera del comodatario.

#### **Le locazioni brevi**

Con l'[articolo 4 D.L. 50/2017](#) è stata introdotta una **particolare disciplina riguardante le cosiddette "locazioni brevi"**, ossia rapporti locativi, di durata limitata (**non superiore ai 30 giorni**), relativi a fabbricati a uso abitativo, normalmente destinati a finalità turistiche.

Tale previsione interessa unicamente i contratti dove il **locatore agisce al di fuori del regime d'impresa**.

La disciplina prevede l'applicazione della **cedolare secca** a tali rapporti, il ch  comunque non costituisce certo una novit , visto che anche in precedenza le locazioni di durata inferiore ai 30 giorni potevano beneficiare della **tassazione proporzionale**. Gli aspetti peculiari sono invece legati:

- alla necessit , da parte dell'intermediario, di applicare la **ritenuta**, nel solo caso in cui



egli intervenga nella riscossione del canone (qualora il locatore riscuota direttamente il canone sarà tenuto alla compilazione della dichiarazione per liquidare l'imposta dovuta);

- alla circostanza che il contratto di locazione breve può avere ad oggetto, unitamente alla messa a disposizione dell'immobile abitativo, la **fornitura di biancheria e la pulizia dei locali**, senza che tali servizi aggiuntivi possano comportare la riqualificazione in reddito d'impresa (altri servizi, quali la fornitura della colazione, la somministrazione di pasti, la messa a disposizione di auto a noleggio o di guide turistiche o di interpreti, invece, rischiano di far fuoriuscire la fattispecie dall'ambito dei redditi fondiari). I **proventi** rimangono inquadrati nel reddito fondiario anche quando vengano forniti servizi strettamente connessi alla messa a disposizione dell'immobile, come la **fornitura di utenze, wi-fi, aria condizionata**;
- all'estensione dell'applicazione della cedolare anche ai **redditi derivanti dalla locazione di fabbricati ad uso abitativo** da parte di soggetti che abbiano la disponibilità del bene in forza di contratti di sublocazione e di comodato.

### La locazione da parte del proprietario

Quando il proprietario destina un proprio fabbricato ad una locazione breve, il **provento** che percepisce deve inquadrarsi all'interno della fattispecie impositiva dei **redditi fondiari**, subendone le conseguenti regole fiscali:

- il provento deve essere imputato a ciascuna annualità sulla base della **durata contrattuale** e quindi risulta del tutto **irrelevante quando sia stato materialmente pagato il canone**. Pertanto, quando viene locato un immobile per un periodo "a cavallo d'anno", il relativo provento deve essere **diviso tra le due annualità sulla base dei giorni di pertinenza di ciascuno dei due anni solari**; nel caso di contratto sottoscritto nel 2021, con relativo pagamento del canone, e locazione in un periodo ricadente nel 2022, la tassazione viene rinviata nel 2022;
- trattandosi di tassazione con regole fondiarie **le spese per la produzione del reddito non possono essere dedotte** e quindi andrà tassato il canone lordo (al 100%) nel caso di opzione per la tassazione cedolare, ovvero il **canone decurtato del 5%** qualora il contribuente abbia preferito la tassazione **ordinaria**.

Sotto il profilo della compilazione della dichiarazione occorrerà ricordare quanto segue:

- il canone di locazione va allocato nel **quadro RB** del modello Redditi (ovvero nel quadro B del modello 730). Se si opta per la cedolare va barrata la casella 11 e, nella casella 5, va indicato il codice canone "3";
- qualora il canone sia stato riscosso tramite un intermediario e quindi il proprietario dell'immobile abbia subito una **ritenuta**, tale importo (che deve essere certificato tramite CU dall'intermediario sostituto d'imposta) deve essere indicato nel **quadro LC** se il contribuente ha scelto di utilizzare il modello Redditi (ovvero nel rigo F8 nel caso di compilazione del modello 730).

## DIRITTO SOCIETARIO

---

### ***Solo il Modello 231 “calibrato” sulle specificità dell’ente è idoneo ad escluderne la responsabilità***

di Lucia Recchioni



Con l'interessante **sentenza n. 23401**, depositata ieri, 15 giugno, la Corte di Cassazione è tornata a soffermarsi sul tema della **responsabilità amministrativa degli enti**.

Ad una S.p.A. veniva contestato l'illecito amministrativo di cui all'[articolo 25 ter, lett. r\), D.Lgs. 231/2001](#), dipendente dal **delitto di aggrigotaggio** compiuto nel suo interesse e a suo vantaggio dal **Presidente del Consiglio di Amministrazione e dall'Amministratore delegato** che avevano **comunicato false informazioni sulle previsioni di bilancio e sulla solvibilità di una controllata**.

Come noto, ai sensi dell'[articolo 6 D.Lgs. 231/2001](#), se il reato è commesso da persone che rivestono **funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione**, oppure che esercitano, anche di fatto, la **gestione e il controllo** dell'ente, quest'ultimo non risponde se prova che:

- l'organo dirigente ha adottato ed efficacemente attuato, prima della commissione del fatto, **modelli di organizzazione e di gestione idonei a prevenire** reati della specie di quello verificatosi;
- il compito di vigilare sul funzionamento e l'osservanza dei modelli di curare il loro aggiornamento è stato affidato a un **organismo dell'ente dotato di autonomi poteri di iniziativa e di controllo**;
- le **persone** hanno commesso il reato **eludendo fraudolentemente i modelli di organizzazione e di gestione**;
- **non vi è stata omessa o insufficiente vigilanza** da parte dell'organismo di vigilanza.

Con riferimento alla fattispecie prospettata, la Corte d'appello di Milano riteneva che la condotta del Presidente del Consiglio di Amministrazione e dell'Amministratore delegato **non potesse configurare un'elusione fraudolenta del modello**, essendo consistita semplicemente nel **sostituire i dati elaborati dagli organi competenti** interni con altri dati successivamente indicati sul comunicato diffuso.

Si difendeva la **società** eccependo, tra l'altro, che il **processo nei confronti del Presidente del Consiglio di Amministrazione e dell'Amministratore delegato** si erano concluso con una **sentenza dichiarativa di prescrizione del reato**, e, quindi, **nessun accertamento sull'effettiva sussistenza dello stesso era stato condotto**.

In merito a quest'ultimo punto la **Corte di Cassazione**, con la pronuncia in esame, è tornata a ribadire che **il giudice deve procedere all'accertamento autonomo della responsabilità dell'ente**, non essendo invece necessario un **definitivo e completo accertamento della responsabilità penale individuale**. Risulta pertanto sufficiente un **mero accertamento incidentale**.

Passando quindi ad analizzare i profili inerenti l'**idoneità del modello organizzativo** a prevenire i reati, la Corte di Cassazione evidenzia che **non può a tal fine essere assegnato rilievo alla circostanza che il reato è stato effettivamente consumato**: una diversa interpretazione, infatti, renderebbe **sempre inapplicabile la clausola di esonero della responsabilità dell'ente**.

**L'ente non può essere infatti punito secondo un criterio di responsabilità oggettiva**, dovendo qualificare accettabile il **rischio di reato** quando il **sistema di prevenzione** non può essere aggirato se non **fraudolentemente**: l'ente, pertanto, risponde soltanto se **non si è dato un'organizzazione adeguata**, omettendo di osservare le **regole cautelari** che devono caratterizzarla.

In tale contesto la suprema Corte si è quindi interrogata sulla possibilità di **riconoscere l'adeguatezza del modello** in caso di adesione, nella fase di predisposizione, ai **codici di comportamento redatti dalle associazioni rappresentative degli enti**.

Nella pronuncia in esame è stato chiarito che le **linee-guida elaborate dagli enti rappresentativi della categoria non possono rappresentare una regola organizzativa esclusiva ed esaustiva**, dovendo invece il modello essere quanto più **"singolare"** possibile, ovvero **disegnato sulle specifiche caratteristiche dell'ente**.

Alla luce di quanto appena esposto viene quindi chiarito che *"in presenza di un modello organizzativo **conforme a quei codici di comportamento**, il giudice sarà tenuto specificamente a **motivare le ragioni** per le quali possa ciò nonostante ravvisarsi la **"colpa dell'organizzazione"** dell'ente, individuando la **specifica disciplina di settore**, anche di rango secondario, che ritenga **violata** o, in mancanza, le **prescrizioni della migliore scienza ed esperienza** dello specifico ambito produttivo interessato, dalle quali i codici di comportamento ed il modello con essi congruente si siano **discostati**, in tal modo rendendo possibile la commissione del reato"*.

Nel caso di specie, il fatto che le **"comunicazioni esterne rilevanti"** fossero state affidate ai **vertici assoluti dell'ente** conduce quindi i giudici a ritenere **congrui** i presidi preventivi.

Maggiori criticità sono state individuate invece nell'analisi dell'**autonomia dell'organismo di vigilanza**, essendo stato quest'ultimo individuato, in forma monocratica, nel **responsabile**

**dell'internal auditing.**

Anche con riferimento a quest'ultimo punto, tuttavia, i **giudici** della Suprema Corte hanno evidenziato che **la mancanza di un'adeguata garanzia di autonomia dell'organismo di vigilanza** può assumere rilievo solo nel caso in cui la stessa abbia **permesso al Presidente del Consiglio di Amministrazione e all'Amministratore delegato di divulgare le false informazioni.**

In realtà, *“le comunicazioni integranti i delitti di agiotaggio commessi da Presidente e Amministratore delegato...sarebbero state il frutto di un’iniziativa estemporanea di costoro, tra loro concordata in tempi ristrettissimi, rispetto alla quale rimane del tutto indifferente il grado di autonomia più o meno ampio riconosciuto all’organismo di vigilanza”.*

Alla luce di quanto sopra esposto la Corte di Cassazione ha quindi ritenuto il **modello** adottato dalla società **idoneo a prevenire i c.d. “reati di comunicazione”.**

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

---

### ***Attività professionali: cessione quote con valide ragioni extra fiscali non marginali***

di **Barbara Marrocco di MpO & Partners**

Convegno di mezza giornata - EVENTO GRATUITO

#### **LE OPERAZIONI DI CESSIONE ED AGGREGAZIONE DI ATTIVITÀ PROFESSIONALI**

**STP un mezzo per crescere**

**Evento accreditato ODCEC e CDL - Scopri le sedi**



Nelle operazioni straordinarie che coinvolgono le attività professionali le parti intendono avere ben chiari gli aspetti organizzativi collegati all'operazione in essere e i relativi inquadramenti di prassi e normativa.

Per avere una panoramica di quelle che sono le attuali esigenze dei professionisti, senza pretesa di esaustività, si rinvia al contributo "[Organizzazione E Passaggio Generazionale Negli Studi Professionali: Cosa Ci Chiedono I Professionisti](#)".

Nello specifico, la riorganizzazione di un'attività può essere più o meno strutturata a seconda delle esigenze delle parti e degli obiettivi da raggiungere e, tra le varie operazioni che possono essere considerate, la cessione delle quote risulta una strada percorribile nell'ipotesi di attività costituite in forma societaria.

Dal punto di vista fiscale, le **plusvalenze realizzate dalla cessione a titolo oneroso delle partecipazioni**

costituiscono redditi diversi di natura finanziaria se realizzate da persone fisiche, purché il reddito non sia conseguito nell'esercizio di attività d'impresa, arti o professioni o in qualità di lavoratore dipendente (art. 67, c. 1, lett. c) e c-bis) Tuir). La plusvalenza è costituita dalla differenza tra il corrispettivo percepito e il costo di acquisto della partecipazione, aumentato di ogni onere inerente la produzione (art. 68 Tuir).

Come chiarito in numerosi documenti di prassi, il presupposto impositivo della plusvalenza si origina con il momento di 'perfezionamento del trasferimento' della proprietà, distinto dal momento relativo 'all'incasso del corrispettivo'.

In sostanza, il momento di realizzo della plusvalenza consente di determinare il regime di

tassazione applicabile, mentre quello in cui il corrispettivo viene percepito determina, sulla base del principio di cassa, il periodo d'imposta in cui il reddito deve essere assoggettato a tassazione.

Ma cosa succede se i soci di una STP (o di un Centro Elaborazione Dati, costituito in forma di Srl) predispongono un accordo di cessione delle partecipazioni pattuendo che il corrispettivo sarà corrisposto in forma rateale fino a concorrenza dell'importo determinato in sede di cessione, o comunque nel limite massimo di 10 anni, anche se inferiore all'importo negoziato?

Potrebbero essere rilevate delle criticità ai fini delle imposte dirette e indirette, tra le quali, ad esempio, il **rischio di riqualificare l'operazione** quale **abusiva** ai sensi dell'articolo 10-bis L. 212/2000, oppure riqualificarla quale negozio misto con donazione?

Una fattispecie simile è stata analizzata dall'Agenzia delle Entrate nella **Risposta all'interpello n. 156 del 2022**.

Nella fattispecie esaminata dall'Agenzia, 3 soci di una società di consulenza (settore proprietà industriale) hanno avviato una trattativa per favorire l'ingresso nella compagine societaria di 4 acquirenti, già membri del consiglio di amministrazione e in passato dipendenti della società, nell'ottica di garantire alla società continuità aziendale e concrete prospettive di crescita attraverso un maggior coinvolgimento dei nuovi soci nella dinamica imprenditoriale.

Nella trattativa sono stabiliti i seguenti accordi:

- cessione parziale delle rispettive partecipazioni;
- pagamento rateale del corrispettivo pattuito, a partire dall'esercizio in corso alla data di esecuzione dell'accordo e per i successivi sino alla concorrenza del corrispettivo;
- pagamento del corrispettivo sulla base degli utili netti futuri deliberati in assemblea (con importo *pro quota* nel primo esercizio, in relazione alle mensilità successive a quelle della cessione);
- periodo di riferimento di 10 anni solari successivi alla data di esecuzione dell'accordo;
- se al termine dei 10 anni l'importo risulterà inferiore rispetto a quanto, stabilito la differenza costituirà il 'corrispettivo aggiustato';
- per i promissari acquirenti (anche amministratori) sono previsti degli obblighi per tutta la durata del periodo di esecuzione finalizzati a tutelare la redditività della società.

Sulla base dei citati accordi, e del fatto che l'istante ha anche rideterminato il valore della partecipazione detenuta alla data del 1° luglio 2011, si chiede se possano essere rilevati dei profili di abuso del diritto o se si possa riqualificare l'operazione come 'negozio misto con donazione' qualora il 'corrispettivo aggiustato' dovesse risultare inferiore a quello originariamente pattuito.

[Continua a leggere qui](#)