

Edizione di martedì 19 Settembre 2023

CASI OPERATIVI

Liquidazione di società di persone e corretta tassazione
di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Piano Transizione 4.0 nei modelli redditi 2023: istruzioni per l'uso
di Debora Reverberi

IMPOSTE SUL REDDITO

Contratti di locazione a canoni “scalettati” per lavori eseguiti dal conduttore
di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

PENALE TRIBUTARIO

Dichiarazione fraudolenta: la causa di non punibilità è retroattivamente condizionata
di Gianfranco Antico

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le sopravvenienze attive o passive per i semplificati di cassa
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365


ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Un approccio organizzativo integrato per valorizzare gli studi professionali
di Barbara Marrocco di MpO & Partners

CASI OPERATIVI

Liquidazione di società di persone e corretta tassazione

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



M3

Master Breve

**365 giorni di formazione
in abbonamento**

**NUOVA EDIZIONE
2023/2024**

[Scopri le novità della nuova edizione >](#)

La società Alfa Snc ha realizzato nel primo periodo di liquidazione (da ottobre 2021 a dicembre 2021) un imponibile fiscale di 310.000 euro, nel 2022 una perdita fiscale di 31.000 euro e nel 2023 fino alla data di estinzione, che avverrà presumibilmente nel corso del mese di maggio, una perdita di 5.000 euro.

Come dovranno essere redatte le dichiarazioni del 2022 e 2023 della società e dei soci con particolare riguardo ai periodi di riferimento e alla modalità di tassazione dell'intero periodo di liquidazione per consentire all'Agenzia delle entrate di operare i conguagli sugli acconti versati dai soci sulla tassazione separata?

Non essendo obbligatorio il deposito del bilancio finale di liquidazione per le società di persone, l'Agenzia delle entrate si è espressa sulla modalità da seguire per garantire la corretta applicazione dei presupposti normativi previsti per l'opzione per la tassazione separata a favore dei soci?

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...**](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Piano Transizione 4.0 nei modelli redditi 2023: istruzioni per l'uso

di **Debora Reverberi**

Convegno di aggiornamento

Ultimi controlli prima dell'invio delle dichiarazioni

Scopri di più

L'indicazione dei **crediti d'imposta del Piano Transizione 4.0 nei modelli redditi 2023** risulta essere, senza alcun dubbio, maggiormente onerosa rispetto al passato, per effetto **dell'aggiornamento e dell'integrazione delle informazioni richieste nella sezione IV del quadro RU**.

Il corretto inserimento del **credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi**, di cui all'articolo 1, [commi 1051-1063](#), L. 178/2020, nel quadro RU dei modelli redditi 2023 (relativi al periodo d'imposta 2022) presuppone, in generale, la compilazione dei seguenti righi:

- **quadro RU sezione I**, righi da RU1 a RU12, **codice credito "L3", "2L", "3L"**;

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito								
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1											
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione				,00						
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)				,00						
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo										
		(di cui	1	2	32	C2	00	00	00	00	3	,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				,00						
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP			
		1	2	3	4	5	6	7	8	,00	,00	
	RU8	Credito d'imposta riversato				,00						
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c. 1	,00	Art. 43-ter D.P.R. 602/73 2	,00			
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)					,00		,00			
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso					,00		,00			
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)				Vedere istruzioni 1	2	,00					

- **quadro RU sezione IV**, righe RU130 (**investimenti effettuati nel 2022**), RU140 (**investimenti prenotati nel 2022**) e RU141 (**rettifiche al modello redditi 2022**), righe RU150 (**titolare effettivo 2020-2022**), RU151 (**altre sovvenzioni 2020-2022**) e RU152 (**investimenti 4.0 effettuati a gennaio 2020**).

RU130	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B					
		Beni materiali 1 0,00	Beni immateriali 2 0,00	Strumenti tecnologici sw 3 0,00	Investimenti allegato A 4 0,00		
RU140	Investimenti beni strumentali 2022 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta)	Investimenti diversi allegati A e B					
		Beni materiali 1 0,00	Beni immateriali 2 0,00	Strumenti tecnologici sw 3 0,00	Investimenti allegato A 4 0,00		
RU141	Investimenti beni strumentali 2021	Investimenti diversi allegati A e B					
		Beni materiali 1 0,00	Beni immateriali 2 0,00	Strumenti tecnologici sw 3 0,00	Investimenti allegato A 4 0,00		
		Variazione Credito L3 5 0,00		Variazione Credito 2L 7 0,00		Variazione Credito 3L 8 0,00	
		Anno 2020 1		Anno 2021 2		Anno 2022 3	
RU150	Titolare effettivo	Codice fiscale 5					
		Nome 6					
		Cognome 7					
		Data di nascita 8 giorno mese anno					
		Codice Stato estero di nascita 9					
		DOMICILIO ANAGRAFICO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)					
		Codice comune 10	C.a.p. 11	Tipologia (via, piazza, ecc.) 12			
		Indirizzo 13		Numero civico 14	Frazione 15		
		RESIDENZA ANAGRAFICA ESTERA					
		Codice Stato estero 16	Stato federato, provincia, contea 17		Località di residenza 18		
Indirizzo 19							
DOMICILIO ANAGRAFICO ESTERO (SE DIVERSO DALLA RESIDENZA ANAGRAFICA)							
Codice Stato estero 20		Stato federato, provincia, contea 21		Località di domicilio 22			
Indirizzo 23							
RU151	Cumulo	Codice credito 1		Anno 2			
		Descrizione ulteriore sovvenzione 3					
RU152	Dati relativi al periodo 1° - 31 gennaio 2020	CREDITO D'IMPOSTA IN BENI STRUMENTALI MATERIALI 4.0			CREDITO D'IMPOSTA IN BENI STRUMENTALI IMMATERIALI 4.0		
		Costi sostenuti 1 0,00	Rapporto costi gennaio/costi totali 2	%	Costi sostenuti 3 0,00	Rapporto costi gennaio/costi totali 4	%

Gli investimenti agevolati – che devono essere **indicati nel modello redditi 2023** – sono quelli **incardinati nella disciplina in vigore nel 2022**, di cui ai [commi 1055](#) (beni ordinari), [1057](#) (beni materiali 4.0) e [1058](#) (beni immateriali 4.0), ovverosia:

- **gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione;**
- **gli investimenti prenotati entro il 31 dicembre 2022 ed effettuati nel periodo d'imposta successivo a quello oggetto di dichiarazione, ma entro il 30 novembre 2023 (30 giugno 2023 per gli investimenti in beni immateriali 4.0).**

La distinzione tra investimenti effettuati nel 2022 e investimenti prenotati nel 2022 si riflette, altresì, sulla compilazione della **sezione IV del quadro RU**:

- **al rigo RU130**, devono essere indicati gli **investimenti effettuati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione**, il cui credito maturato è esposto al rigo RU5 colonna 1;
- **al rigo RU140**, devono essere indicati gli **investimenti in beni strumentali prenotati nel 2022**, il cui credito maturato è esposto al rigo RU5 colonna 2.

In linea con la Faq dell'Agenzia delle entrate dello scorso anno relativa al modello redditi 2022, anche le istruzioni allegate al modello redditi illustrano le opportune modalità compilative **in caso di interconnessione tardiva e fruizione anticipata del credito in misura ridotta**, precisando che:

- **il credito e l'investimento devono essere inquadrati sin dall'origine come 4.0;**
- **per gli investimenti 2022**, occorre barrare, nel modello redditi 2023, la nuova **casella 6 del rigo RU130 "interconnessione"**.

Qualora l'impresa venga a conoscenza del fatto che **il bene 4.0 agevolato non verrà mai interconnesso**, dovrà operare una **decurtazione del credito residuo nel rigo RU12**, barrando la **casella 1 denominata "Vedere istruzioni"**.

La prima Faq dell'Agenzia delle entrate del 5.6.2023 chiarisce che **il momento di interconnessione non influenza il modello redditi di competenza**: sicché un investimento effettuato nel 2020 e interconnesso nel 2022 deve essere comunque indicato nel modello redditi 2021.

La seconda Faq dell'Agenzia delle entrate del 5.6.2023 conferma, invece, che **l'investimento prenotato nel 2021 ed effettuato nel 2022 deve essere esposto nel modello redditi 2022 (e non anche nel modello redditi 2023)**, al fine di evitare duplicazioni del credito d'imposta.

Il rigo RU141 deve essere compilato qualora sia necessario operare **rettifiche al rigo RU140 del modello redditi 2022**, dovute a **"eventi intervenuti successivamente alla data di presentazione del presente modello ed entro il 31 dicembre 2022"** (es. mancata consegna del bene prenotato entro il 31 dicembre 2022) e/o alla sezione I del quadro RU del medesimo modello redditi 2022. In particolare:

- **nelle colonne da 1 a 5** occorre riportare le **variazioni in diminuzione** rispetto agli importi degli investimenti indicati al rigo RU140 del modello redditi 2022 (**prenotazioni 2021**);

- **nelle colonne da 6 a 8** occorre indicare **le rettifiche in diminuzione dei crediti esposti** nella sezione I del modello redditi 2022.

Nel caso si decidesse di optare per la presentazione della **dichiarazione integrativa al modello redditi 2022**, il **rigo RU141 non deve essere compilato**.

Il finanziamento dei crediti d'imposta del Piano Transizione 4.0 con risorse del P.N.R.R. comporta l'esigenza di compilare **rigli aggiuntivi della sezione IV del quadro RU**, a tutela degli interessi finanziari dell'UE, in base agli articoli 17 e 22 del Regolamento (UE) 2021/241 (Dispositivo per la ripresa e la resilienza). Nel dettaglio:

- **nel campo RU150**, occorre indicare **i titolari effettivi dei fondi nel triennio 2020-2022**;
- **nel campo RU151**, occorre riportare **le eventuali ulteriori sovvenzioni**, con riferimento ai medesimi costi che hanno concorso alla determinazione del credito d'imposta **nel triennio 2020-2022, al fine di verificare il rispetto del principio del divieto di doppio finanziamento**;
- **il campo RU152** deve essere compilato solo nel caso in cui il contribuente abbia **fruito, nel periodo d'imposta 2020, dei crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0**, indicando:
 - **l'ammontare dei costi sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020** e;
 - il rapporto in percentuale tra **costi sostenuti dal 1° al 31 gennaio 2020** e il totale dei **costi sostenuti nel periodo 2020** riferiti ai crediti d'imposta.

Il credito d'imposta R&S&I&D, di cui all'[articolo 1, commi 198–206, L. 160/2019](#), richiede, in generale, la compilazione dei seguenti **rigli del quadro RU dei modelli redditi 2023** relativi al **periodo d'imposta 2022**:

- **quadro RU sezione I, rigli da RU1 a RU12, codice credito "L1"**;

SEZIONE I						
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	<table border="1"> <tr> <th colspan="2">Dati identificativi del credito d'imposta spettante</th> </tr> <tr> <td> <table border="1"> <tr> <td>Codice credito</td> <td>1</td> </tr> </table> </td> </tr> </table>	Dati identificativi del credito d'imposta spettante		<table border="1"> <tr> <td>Codice credito</td> <td>1</td> </tr> </table>	Codice credito	1
	Dati identificativi del credito d'imposta spettante					
	<table border="1"> <tr> <td>Codice credito</td> <td>1</td> </tr> </table>	Codice credito	1			
	Codice credito	1				
	RU1	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione	,00			
	RU2	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)	,00			
	RU3	Credito d'imposta spettante nel periodo	,00			
	RU4	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24	,00			
	RU5	Credito utilizzato ai fini	,00			
	RU6	Credito d'imposta riversato	,00			
	RU7	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	,00			
	RU8	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)	,00			
RU9	Credito d'imposta richiesto a rimborso	,00				
RU10	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	,00				

- **quadro RU sezione IV**, righe RU100, RU101 e RU102 (**investimenti 2022**), righe RU153, RU154 e RU155 (**investimenti 2021**) e righe RU150 (**titolare effettivo 2020-2022**) e RU151 (**altre sovvenzioni 2020-2022**).

RU102 "R, S e I 2020 -2022"
Design e ideazione estetica
(Comma 202)

[illegible]

RU153	"R, S e I 2020 -2022" Ricerca e sviluppo (Comma 200) - anno 2021	Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software	Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)
		1A	2	2A	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00
		Spese per università, istituti di ricerca e start-up	Quote ammortamento acquisto privative industriali da terzi (lett. d)			
		3A	4			
		,00	,00			
<div style="text-align: center;">INNOVAZIONE DIGITALE 4.0</div>						
RU154	"R, S e I 2020 -2022" Innovazione tecnologica (Comma 201) - anno 2021	Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 9 per software		
		8A	9	9A		
		,00	,00	,00		
		Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Obiettivo innovazione digitale 4.0		
		11	12	15		
		,00	,00			
<div style="text-align: center;">TRANSIZIONE ECOLOGICA</div>						
RU155	"R, S e I 2020 -2022" Design e ideazione estetica (Comma 202) - anno 2021	Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 17 per software		
		16A	17	17A		
		,00	,00	,00		
		Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)	Obiettivo transizione ecologica		
		19	20	23		
		,00	,00			
		Spese per neo assunti <=35 anni	Spese per quote ammortamento, canoni locazione e altre spese (lett. b)	Spese di cui a colonna 2 per software		
		1A	2	2A		
		,00	,00	,00		
		Spese per servizi di consulenza (lett. d)	Spese per materiali (lett. e)			
		4	5			
		,00	,00			

Inoltre, in caso di **attività di R&S afferente a strutture produttive del Mezzogiorno**, la maggiorazione di credito spettante deve essere indicata nel **quadro RS, righe RS401 e RS402, prospetto "Aiuti di Stato"**, utilizzando il codice aiuto **"61"**.

Aiuti di Stato		BASE GIURIDICA									
Codice aiuto		Quadro	Tipo norma	Anno	Numero	Articolo	Estensione	Numero	Comma	Estensione	Lettera
1		3	4	5	6	7	8	9	10	11	
Codice		Forma Giuridica	Dimensione impresa	Codice attività ATECO		Settore	Tipo SIEG	Importo totale aiuto spettante			
11-A		12	13	14		15	16	17			
RS401		,00									
DATI DEL PROGETTO											
Data inizio			Data fine			Codice Regione			Codice Comune		
18 giorno mese anno			19 giorno mese anno			20			21		
Obiettivo			Tipologia costi		Costi agevolabili		Intensità di aiuto		Importo aiuto spettante		
25			26		27		28		29		
					,00				,00		
IMPRESA UNICA											
Codice fiscale 1						Codice fiscale 2					
3						4					
5						6					

Assenza
Impresa Unica
☐

RS402

Ai righe RU100, RU101 e RU102 devono essere inserite le informazioni di dettaglio sulla **base di calcolo** rispettivamente dei **crediti R&S, IT e Design e ideazione estetica maturati nel periodo d'imposta 2022**.

I righe RU153, RU154 e RU155, sono invece stati introdotti per **integrare le informazioni** indicate nel modello redditi 2022 circa la **base di calcolo** rispettivamente dei **crediti R&S, IT e Design e ideazione estetica maturati nel periodo d'imposta 2021**.

Il **credito d'imposta Formazione 4.0**, di cui all'articolo 1, [commi 46-56](#), L. 205/2017, richiede, in generale, la compilazione dei seguenti **righe del quadro RU dei modelli redditi 2023** relativi al periodo d'imposta 2022:

- **quadro RU sezione I**, righe da RU1 a RU12, **codice credito “F7”**;
- **quadro RU sezione IV**, righe RU110 (**investimenti 2022**), righe RU156 (**investimenti 2021**) e righe RU150 (**titolare effettivo 2020-2022**) e RU151 (**altre sovvenzioni 2020-2022**).

Deve inoltre **sempre** essere compilato il quadro RS, **prospetto “Aiuti di Stato”**, ai righe RS401 e RS402, utilizzando il **codice aiuto “54”**.

Il rigo **RU110** contiene le informazioni di dettaglio sulla **base di calcolo del credito Formazione 4.0 maturato nel periodo d'imposta 2022**.

	Numero ore di formazione	Numero lavoratori	Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione
RU110 “Formazione 4.0”	1	2	3	4	5
			,00	,00	,00
		Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione	Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette	Soggetti formatori	Tecnologie abilitanti
		6	7	8	9
		,00	,00		

Il nuovo rigo **RU156**, invece, è destinato a fornire **informazioni integrative**, rispetto a quelle contenute nel modello redditi 2022, circa **la base di calcolo del credito Formazione 4.0 maturato nel periodo d'imposta 2021**.

	Totale spese per attività di formazione	Spese di personale relative ai formatori per le ore di partecipazione alla formazione	Costi di esercizio relativi a formatori e partecipanti alla formazione
RU156 Formazione 4.0 - anno 2021	3	4	5
	,00	,00	,00
	Costi dei servizi di consulenza connessi al progetto di formazione	Spese di personale relative ai partecipanti alla formazione e spese generali indirette	Soggetti formatori
	6	7	8
	,00	,00	
			9

Si rammenta, infine, che **tutti i crediti d'imposta del Piano Transizione 4.0 sono fiscalmente irrilevanti**, per espressa previsione di Legge. Sarà dunque necessario operare una **variazione fiscale in diminuzione**, ai fini Irpef/Ires e Irap, pari al contributo di competenza del periodo d'imposta.

IMPOSTE SUL REDDITO

Contratti di locazione a canoni “scalettati” per lavori eseguiti dal conduttore

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Master di specializzazione

Immobili e fisco

Scopri di più

Nell'ambito delle locazioni immobiliari si rinviene, talvolta, il ricorso a **contratti che prevedono canoni cd. “a scaletta”** o comunque d'importo variabile, allo scopo di tenere in debita considerazione elementi quali, ad esempio, l'esecuzione da parte del conduttore dei **lavori necessari a rendere l'immobile idoneo all'attività commerciale** che verrà ivi svolta. Ciò allo scopo di ristorare, in buona sostanza, in tutto o in parte, il conduttore delle spese sostenute per l'esecuzione dei lavori di ristrutturazione e/o adeguamento dell'immobile.

In forza del contratto, pertanto, da un lato **il conduttore si obbliga a effettuare i lavori di ristrutturazione**/adeguamento dell'immobile a proprie spese e, dall'altro, ottiene dal locatore il diritto di disporre di detto immobile per la propria attività economica **corrispondendo un canone “ridotto”** per un determinato periodo di tempo.

Ai fini dell'Iva o, più in generale, delle imposte indirette, tali prestazioni “incrociate”, ad effetto “compensativo”, costituiscono **operazioni permutative** rientranti nell'ambito di applicazione dell'[articolo 11, D.P.R. 633/1972](#), a norma del quale “*Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in corrispettivo di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi, o per estinguere precedenti obbligazioni, sono soggette all'imposta separatamente da quelle in corrispondenza delle quali sono effettuate*”. Questa è la conclusione cui è giunta anche l'Amministrazione finanziaria nella [risposta ad interpello n. 424/2022](#). Più in dettaglio, in merito alla natura permutativa dei canoni “scalettati” per ristorare il conduttore che avesse sostenuto spese di ristrutturazione/adeguamento, l'Agenzia delle entrate ha ripreso alcune sentenze di legittimità, nelle quali, tra le altre, viene osservato come la configurabilità di un'operazione imponibile ai fini dell'Iva è ravvisabile “[...] *nel fatto oggettivo del sinallagma tra la riduzione del canone e il pagamento dei lavori di ristrutturazione. In altri termini, la riduzione...del canone annuo, per i primi tre anni, ha concretizzato la controprestazione relativa ai lavori effettuati da parte del proprietario; che poi tali lavori abbiano realizzato l'interesse sostanziale del conduttore non incide sullo schema sinallagmatico contrattuale che può essere correttamente configurato come operazione permutativa imponibile iva a norma del suddetto articolo 11. [...] Nel caso di permuta di servizi con altre prestazioni di servizi, come nella fattispecie, il ricevimento da parte di uno dei due contraenti del servizio, relativo ai lavori di ristrutturazione dell'immobile locato, equivale in parte*

quale pagamento del corrispettivo ed è in tale momento che **l'operazione si considera effettuata e sorge l'obbligo di emissione della fattura**" (Cassazione n. 28725/2017).

Conseguentemente, il corrispettivo per la locazione e, quindi, la base imponibile ai fini dell'Iva, dovrebbero essere **considerati al lordo della riduzione concessa al conduttore** che si fosse fatto carico delle spese per i lavori di ristrutturazione/adeguamento. Per contro, il conduttore, dovrebbe **emettere fattura per la prestazione resa nei confronti del locatore**, rappresentata dall'effettuazione di lavori che, in tutto o in parte, sarebbero spettati al locatore o che, comunque, si tradurrebbero in **incrementi di valore dell'immobile** di cui continuerebbe a godere il locatore al termine della locazione, considerando quale corrispettivo la riduzione dei canoni di locazione ottenuta.

Quanto al momento di effettuazione delle operazioni, nel medesimo documento di prassi è stato chiarito che, "[...] trattandosi di una prestazione di servizi eseguita in cambio di un'altra prestazione di servizi [...] il momento impositivo **coincide per entrambe le prestazioni**, considerate autonomamente ai fini Iva, con l'esecuzione della seconda prestazione, la quale funge da corrispettivo della prima. Tuttavia, il momento impositivo della seconda prestazione deve essere inteso come **termine ultimo entro il quale ambedue i contraenti possono emettere fattura** a fronte delle prestazioni rese in permuta, senza che ciò impedisca al soggetto che ha effettuato la prima prestazione di emettere fattura anche prima di tale momento. In conclusione, per quanto sino a ora argomentato, si ritiene che:

1. il proprietario dell'immobile **debba fatturare con Iva al conduttore l'intero importo del canone mensile di locazione originariamente pattuito** (c.d. canone lordo, che nel caso in esame è di euro ... mensili);
2. entro il momento di ricezione della fattura di cui al punto precedente, il conduttore sia tenuto a fatturare al proprietario dell'immobile il vantaggio recato a quest'ultimo dai lavori di ristrutturazione eseguiti, applicando il regime Iva previsto questa tipologia di lavori. Tale vantaggio è quantificabile nella differenza tra gli importi dei canoni lordo (euro ..) e netto (euro ...)".

Nella medesima risposta ad interpello è stato affrontato anche il **trattamento del contratto di locazione a canoni "scalettati" ai fini delle imposte sui redditi**; aspetto, quest'ultimo, meno indagato sia nella prassi, che nella pubblicistica. A tal riguardo, in particolare, è stato precisato che, per quanto concerne il trattamento dei canoni di locazione (in relazione al loro ammontare al lordo del presunto sconto) trova applicazione quanto disposto per i **contratti derivanti da prestazioni di servizi**, ai sensi dell'[articolo 109, comma 2, lett. b\), Tuir](#), secondo il quale "[...] i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla **data in cui le prestazioni sono ultimate**, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi".

Con riferimento, invece, agli **oneri sostenuti dal locatore mediante il meccanismo operativo della riduzione del canone**, "[...] occorre fare riferimento alla **natura delle spese che risultano**

***formalmente sostenute** dal conduttore. Da quanto descritto, in istanza, si tratta di «interventi necessari per rendere l'immobile idoneo allo svolgimento della gestione scelta dal conduttore» che, in linea di principio, risultano capitalizzabili al valore del bene immobile concorrendo alla formazione del reddito di periodo nei limiti delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 102 del Tuir (e dei coefficienti del D.M. 31/12/1988)».*

Alla luce di ciò il conduttore, a fronte dell'iscrizione del canone lordo, delle spese per la ristrutturazione/adeguamento dell'immobile e del provento per il "riaddebito" di tali spese al locatore (corrispondente allo sconto sul canone), dedurrebbe – nel complesso, quale effetto netto – **un importo pari al canone lordo**.

Per il locatore, invece, il momento di imposizione del provento relativo al canone e la deduzione delle spese per la ristrutturazione, sostenute "di fatto" attraverso la concessione dello sconto sul canone, sono disallineati nel caso in cui queste configurassero (come nel caso oggetto dell'istanza di interpello) **spese incrementative da capitalizzare ad incremento del valore dell'immobile**. Esse, infatti, concorrono "[...] *alla formazione del reddito di periodo nei limiti delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 102 del TUIR (e dei coefficienti del D.M. 31/12/1988)*".

Quanto al "*timing*" dell'iscrizione delle spese per i lavori di ristrutturazione/adeguamento dell'immobile ad incremento del valore dello stesso, con riguardo al quale non sono stati forniti chiarimenti, stando al disposto dell'[articolo 109, comma 2, lett. a\), Tuir](#), a norma del quale, "*Ai fini della determinazione dell'esercizio di competenza: [...] b) i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti, e le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate*", dovrebbe potersi concludere nel senso che **tali costi andrebbero iscritti all'attivo del bilancio del locatore** nell'esercizio di ultimazione dei lavori, **a nulla rilevando che il relativo pagamento**, operato tramite compensazione parziale con i canoni di locazione, **risulti diluito nel tempo**, mano a mano che maturano **i canoni di locazione oggetto di sconto**.

PENALE TRIBUTARIO

Dichiarazione fraudolenta: la causa di non punibilità è retroattivamente condizionata

di Gianfranco Antico

Come noto, nel corso dell'esame in sede referente del **D.L. 124/2019**, è stato modificato l'[articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#), norma che prevede la **non punibilità di alcuni reati tributari**, a fronte del tempestivo **pagamento del debito tributario**. Il provvedimento legislativo in commento è intervenuto sostanzialmente sul comma 2, dell'[articolo 13, D.Lgs. 74/2000](#), per ricomprendere nel **perimetro dei reati estinguibili**:

- il reato di **dichiarazione fraudolenta**, mediante uso di fatture o altri documenti **per operazioni inesistenti**, di cui all'[articolo 2, D.Lgs. 74/2000](#);
- il reato di **dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici**, di cui all'[articolo 3, D.Lgs. 74/2000](#).

Tale previsione conferma la volontà del legislatore di incentivare progressivamente il **ricorso al ravvedimento operoso ai fini degli effetti penali**, senza alcuna distinzione circa la tipologia di reato tributario contestato.

Sul punto, la [circolare n. 11/E/2022](#) ha rilevato che *“Il predetto comma 2 dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 74 del 2000, nonché il comma 2 del successivo articolo 13-bis, nella versione attualmente vigente, **legittimano, quindi, l'accesso all'istituto del ravvedimento operoso** anche per le **condotte dichiarative fraudolente**, regolandone le conseguenze penali e precisando le condizioni alle quali tali effetti si realizzano. Disciplinando gli effetti penali prodotti dal ravvedimento – mediante integrale pagamento degli importi dovuti – prima e dopo l'avvio di qualunque attività istruttoria, la norma ammette di fatto la legittimità del ravvedimento stesso anche sotto il profilo sanzionatorio amministrativo. Ciò fermo restando che, la legittimità del ravvedimento in ambito amministrativo **non soggiace ai limiti posti dalla normativa sanzionatoria penale**. A titolo di esempio, l'Agenzia delle entrate indica quanto previsto dall'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) (i.e. la **«formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali»**), che spiega i suoi effetti solo ai fini penali e non anche ai fini del perfezionamento del ravvedimento, ai sensi dell'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#).”*

Per l'Amministrazione finanziaria, alla luce delle intervenute modifiche legislative, **“deve dunque ritenersi superata la preclusione al ravvedimento in presenza di condotte fraudolente come espressa con la circolare n. 180/E/1998, riconoscendo al contribuente la possibilità di accedere**

*allo strumento del ravvedimento operoso per regolarizzare anche **le violazioni fiscali** connesse a condotte fraudolente”.*

Resta fermo che la possibilità di ricorrere al **ravvedimento operoso** per regolarizzare violazioni fiscali, anche relative a condotte fraudolente:

1. incontra **i limiti propri di tale istituto**, come individuati negli [articoli 13 e 13-bis, D.Lgs. 472/1997](#), e cioè il **rispetto delle regole amministrative** previste, a prescindere dalle valutazioni che competono al Giudice in sede penale;
2. **deve comunque tener conto delle situazioni concretamente in essere e dei relativi riflessi sul quantum della sanzione base**. *“Così, ad esempio, a fronte di un processo verbale dell'autorità competente che constati violazioni legate a condotte fraudolente, sarà possibile il ravvedimento ex articolo 13, comma 1, lettera b-quater), del D.Lgs. n. 472. Questo, tuttavia, quale regolarizzazione che avviene dopo la constatazione della violazione, dovrà prendere a riferimento **la sanzione determinata** applicando a quella per infedele dichiarazione la maggiorazione del cinquanta per cento prevista quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di fatture o altra documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente (cfr. articoli 1, comma 3 e 5 comma 4-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471)”;*
3. **non pregiudica in alcun modo le valutazioni sull'efficacia e gli effetti del ravvedimento amministrativo** o su quelli dell'estinzione totale (o parziale) del debito **in ambito penale** demandate all'Autorità giudiziaria, rimanendo, peraltro, fermo l'obbligo per gli Uffici di procedere, al ricorrere dei requisiti legislativamente fissati, alla denuncia della *notitia criminis* ai sensi dell'[articolo 331 c.p.p.](#)

Sulla questione va segnalato un recente arresto giurisprudenziale (**Cassazione n. 8174/2023**) che ha ritenuto che tale causa di non punibilità **possa trovare applicazione retroattiva**, a norma dell'[articolo 2, comma 4, c.p.p.](#), trattandosi di una **norma sicuramente più favorevole**, proprio perché introduce una **causa di non punibilità** prima non contemplata dall'ordinamento.

Tuttavia, la Cassazione conferma che **l'applicazione retroattiva della norma esige la presenza di tutti i requisiti** in essa previsti, come sopra indicati. Nel caso di specie, pur ritenendo astrattamente applicabile la causa di non punibilità di cui all'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), anche a fatti antecedenti all'entrata in vigore della norma come novellata nel 2019, **il Gip ha escluso**, in concreto, **la sussistenza dei presupposti applicativi** *“sia perché sono state messe a disposizione dell'autorità **somme in misure ridotte rispetto a quelle evase** – e, sul punto, l'affermazione dei ricorrenti secondo cui risulta accertato l'integrale pagamento degli importi dovuti compresi sanzioni e interessi è meramente assertiva, non indicando alcun atto del procedimento da cui risulti detta circostanza – sia perché ciò è avvenuto successivamente all'avvio delle indagini, requisito che, come detto, deve essere accertato anche in relazione ai fatti pregressi all'entrata in vigore della novella del 2019”*. Di conseguenza, nel caso di specie, **non solo non sussistono gli estremi per l'applicazione dell'invocata causa di non punibilità, ma nemmeno gli imputati avrebbero potuto accedere al rito premiale**, posto che **l'estinzione del debito tributario non è stato integrale**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le sopravvenienze attive o passive per i semplificati di cassa

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Ultimi controlli prima dell'invio delle dichiarazioni

Scopri di più

Tra i componenti reddituali rilevanti nella determinazione del reddito del soggetto in “regime semplificato di cassa” rilevano anche **le sopravvenienze attive e passive**, di cui rispettivamente agli [articoli 88](#) e [101 Tuir](#). A tal riguardo, l'[articolo 66, comma 1, Tuir](#), cita in modo chiaro le sopravvenienze attive o passive come **elementi reddituali rilevanti**, senza però specificare in che modo questi concorrono alla formazione del reddito d'impresa del soggetto semplificato.

Il tema è stato affrontato dalla [circolare n. 11/E/2017](#) che, ai paragrafi 3.2.1 e 3.2.2, individua **due diversi criteri** per valutare in quale momento tali componenti rilevano. In particolare, è stato precisato che:

- per le sopravvenienze non correlate a componenti per i quali il criterio di rilevanza fiscale è quello della cassa, il **criterio di tassazione è la competenza**;
- per le sopravvenienze correlate a componenti che a loro volta sono stati tassati o dedotti per cassa, la tassazione **avverrà per cassa**.

A questo punto è immediatamente necessaria una precisazione che riguarda coloro che hanno adottato il criterio delle “**registrazione Iva**” in alternativa a quello di cassa. Questa scelta, ammessa dall'[articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973](#), consente di applicare una finzione giuridica in base alla quale il **momento dell'incasso (o del pagamento)** viene fatto **coincidere con il momento di registrazione** del componente positivo (o negativo). Pertanto, è pacifico affermare che il criterio di registrazione Iva non fa altro che confermare il principio che guida il soggetto semplificato, cioè quello della cassa, individuando, quale momento in cui si manifesta l'aspetto finanziario di una operazione, il **momento di registrazione**. È sbagliato, quindi, a parere di chi scrive, immaginare che con la scelta del criterio di registrazione Iva, il semplificato abbandona il principio di cassa, mentre sarà vero che tale principio, per semplicità, statuisce una sorta di **presunzione assoluta della data di incasso e pagamento**, senza bisogno di dimostrare alcunché al riguardo.

Detto ciò iniziamo a mettere a fuoco qualche **ipotesi di sopravvenienza**, distinguendo i vari casi della operazione correlata alla stessa sopravvenienza:

- Operazione correlata **rilevante ai fini Iva e tassata per cassa**.

Il classico esempio è l'acquisto di merci da soggetto passivo Iva per il quale, a distanza di un certo tempo, viene **concordata una riduzione di debito**, poniamo che il debito originario sia stato, in termini di imponibile, di 100 e che passato un periodo d'imposta esso si riduca a 70, quindi sopravvenienza attiva di 30. Per il soggetto che riceve la nota di accredito e che applica il regime semplificato di cassa senza opzione per l'[articolo 18, comma 5, Tuir](#), la sopravvenienza attiva è correlata ad un **componente dedotto per cassa** per cui, solo al momento dell'effettivo incasso della differenza di 30, questa **concorrerà alla formazione del reddito**. Se, invece, il soggetto ha optato per il **criterio della registrazione Iva**, costui avrà dedotto il costo della merce al momento del pagamento figurativo (ovvero al momento della registrazione della fattura) e **rileverà la sopravvenienza al momento dell'incasso** figurativo del credito, cioè quando viene **registrata la nota di credito** a norma dell'[articolo 26, comma 5, D.P.R. 633/1972](#) (entro 15 del mese successivo). Quindi se la nota di credito è datata dicembre e sempre a dicembre viene incassato il credito, la sopravvenienza attiva può comunque essere rimandata a gennaio, cioè **periodo d'imposta successivo**.

- Operazione correlata **non rilevante ai fini Iva e tassata per cassa**.

Il classico esempio sono gli interessi passivi (non moratori) addebitati sul conto corrente per i quali, per qualunque motivo, sia riconosciuto un accredito a riduzione degli stessi. Per il soggetto che riceve l'accredito, il **momento rilevante sarà quello dell'accredito** sul conto corrente dello sgravio, con registrazione da eseguirsi entro 60 gg dal pagamento (in tal caso rileva la data del pagamento non quella della registrazione contabile), mentre se il semplificato ha adottato il criterio di registrazione Iva, si avrà che lo sgravio concorrerà alla formazione del reddito imponibile soltanto al **momento della registrazione contabile dello stesso** (entro 60 gg dall'accredito sul conto corrente).

- Operazione correlata **rilevante ai fini Iva e tassata per competenza**.

L'esempio potrebbe essere l'acquisto di un bene strumentale da parte di un soggetto Iva, quindi con emissione di fattura, per il quale viene ricevuta, a distanza di tempo, una **nota di credito**. Per semplicità ipotizziamo un bene di costo inferiore a 516 euro acquistato e dedotto integralmente nel 2022, per il quale nel 2023 viene ricevuta una nota di credito di 100 euro. Per il semplificato di cassa si adotta il **principio di competenza**, per cui quando è acclarato il diritto ad ottenere la riduzione di prezzo, si avrà la rilevanza della sopravvenienza attiva, a prescindere da quando sia avvenuto l'effettivo accredito della differenza di prezzo. Se il semplificato ha, invece, adottato il **criterio di registrazione Iva**, va considerato influente il momento di registrazione della nota di credito, dovendosi in tal caso ritenere rilevante, il **momento in cui si manifesta il diritto alla riduzione di prezzo**.

- Operazione correlata **non rilevante ai fini Iva e tassata per competenza**.

Immaginiamo che per qualunque motivo il costo del personale dipendente pari a 100.000 euro

nel 2022, venga ridotto nel 2023 a 90.000 euro per effetto di **errori riconosciuti** nei conteggi delle retribuzioni. Il semplificato di cassa, che abbia o meno esercitato l'opzione di cui all'[articolo 18, comma 5, Tuir](#), deve **rilevare la sopravvenienza attiva per competenza**, cioè quando si manifesta il diritto al ricalcolo del costo del lavoro, registrando tale differenza entro il termine per la consegna della dichiarazione dei redditi dell'anno 2023, ma individuando quale **momento nel quale il componente sopravvenienza va tassato**, il momento della competenza e non quello della registrazione nei libri Iva, se è stata esercitata l'opzione di cui all'[articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973](#).

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Un approccio organizzativo integrato per valorizzare gli studi professionali

di **Barbara Marrocco di MpO & Partners**

Specialisti in aggregazioni di attività professionali

MpO

Advisor qualificati per operazioni di aggregazione di attività professionali.

SCOPRI DI PIÙ →

L'incarico fiduciario tra il professionista e il cliente è un elemento che caratterizza l'attività professionale ed è fortemente influenzato dalle competenze e dalla capacità di organizzazione che lo studio offre.

Si tratta di un aspetto spesso poco considerato ma è bene ricordare che gli studi professionali, in particolare commercialisti e consulenti del lavoro, sono chiamati a fornire servizi di consulenza orientati alla specializzazione sebbene i continui aggiornamenti e gli adempimenti tecnici che si trovano a dover affrontare ogni giorno assorbono la maggior parte del tempo e delle energie necessarie e finiscono per incidere sui rispettivi risultati.

Questi temi a volte sono sottovalutati, non considerando che l'efficienza di uno studio professionale è strettamente correlata alla gestione organizzativa della struttura, dei processi interni ed esterni e dei servizi offerti. Una maggiore attenzione alla gestione dei processi, agli strumenti informatici utilizzati e al welfare di studio contribuiscono non solo a migliorare l'efficienza operativa, ma anche a rafforzare il rapporto di fiducia tra il professionista e il cliente.

Un approccio organizzativo integrato assicura una maggiore fidelizzazione della clientela nel corso degli anni, il che costituisce un maggior valore competitivo per lo studio e, al momento opportuno, può agevolare il passaggio generazionale interno o esterno.

Vedremo come un'organizzazione ben strutturata non solo semplifica la gestione quotidiana degli adempimenti, ma aumenta anche la trasparenza e la qualità dei servizi offerti.

[Continua a leggere su](#)