

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

Verona, 22 giugno 2021

**Prot. n. 109/21 – LB/mm
Circ. n. 109/FT/10 - 21**

Oggetto: **1) POSSIBILE RECUPERARE L'IVA A PARTIRE DALL'APERTURA DELLA PROCEDURA
2) VERSAMENTO IMPOSTE DERIVANTI DAL MODELLO REDDITI 2021: PRIMA SCADENZA
AL 30 GIUGNO 2021
3) DIRITTO ANNUALE CCIAA 2021
4) ISA: CAUSE DI ESCLUSIONE CON E SENZA OBBLIGO DI COMPILAZIONE DEL MODELLO
5) LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO IN TEMPO
DI PANDEMIA**

POSSIBILE RECUPERARE L'IVA A PARTIRE DALL'APERTURA DELLA PROCEDURA CONCORSUALE

E' stato prevista, nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa.

Con l'articolo 18, D.L. 73 del 25 maggio 2021 (cosiddetto D.L. "Sostegni-bis"), pubblicato in pari data nella Gazzetta Ufficiale n. 123, viene modificato l'articolo 26, D.P.R. 633/1972 al fine di prevedere, nell'ambito delle procedure concorsuali, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione da mancato pagamento emettendo la nota di credito ai fini Iva già a partire dalla data in cui il cedente o il prestatore è assoggettato a una procedura concorsuale, senza quindi dover attendere l'infruttuoso esperimento della stessa.

Il tema non è nuovo e già il legislatore in anni non troppo lontani aveva "provato" ad introdurre una modifica dello stesso tenore.

I tentativi precedenti

La Legge di Stabilità 2016 (articolo 1, commi 126 e 127, L. 208/2015) aveva novellato l'articolo 26, Decreto Iva allo scopo di anticipare al momento di apertura di una procedura concorsuale la possibilità di emettere una nota di credito e, dunque, portare in detrazione l'Iva corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, anziché doverne attendere l'infruttuosa conclusione per l'esercizio del relativo diritto.

Successivamente, la Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 567, L. 232/2016) ha abrogato la disposizione precedente, ripristinando la regola secondo cui l'emissione di nota di credito Iva e, dunque, la possibilità di portare in detrazione l'Iva corrispondente alle variazioni in diminuzione, in caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, può avvenire solo una volta che dette procedure si siano concluse infruttuosamente.

Le soluzioni proposte dal Legislatore con l'articolo 18 in commento, rubricato "Recupero Iva su crediti non riscossi nelle procedure concorsuali", rispondono anche e soprattutto ad esigenze di carattere comunitario posto che, come chiarito dalla Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16 a commento della disposizione recata dall'articolo 90, § 2,

FT 1/14

Direttiva 2006/112/CE (Direttiva Iva), uno Stato non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'Iva all'infruttuosità di una procedura concorsuale qualora tale procedura possa durare più di dieci anni, poiché ciò violerebbe il principio di neutralità dell'imposta.

Entrando nel merito delle modifiche apportate dall'articolo 18, D.L. 73/2021, il comma 1, lettera a) elimina dal comma 2 dell'articolo 26, Decreto Iva i riferimenti alle conseguenze delle procedure concorsuali, che vengono ora compiutamente disciplinate nel nuovo comma 3-bis, introdotto dalla lettera b) dell'articolo in esame.

Nuovo "dies a quo" per il recupero dell'Iva recato dalla nota di credito

Viene in primo luogo chiarito che il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta e di emettere nota di variazione anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente già a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale.

A questo proposito la lettera f) comma 1 dell'articolo 18 introduce un nuovo comma 10-bis all'articolo 26, per chiarire che il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Resta fermo che il diritto è esercitabile:

- dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti, ai sensi dell'articolo 182-bis, L.F.;
- dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano di risanamento e di riequilibrio, pubblicato nel registro delle imprese e attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.

Per contro, così come attualmente previsto dalle vigenti disposizioni, la verifica della infruttuosità della procedura di recupero resta condizione indispensabile per l'esercizio del diritto alla detrazione ove il mancato pagamento dipenda da procedure esecutive individuali.

Procedura senza obbligo di registrazione della nota di credito

La lettera c) dell'articolo 18, D.L. 73/2021 aggiunge un periodo al comma 5 dell'articolo 26, Decreto Iva. Tale norma prevede che, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione, che il cessionario o il committente registrino la variazione (a norma dell'articolo 23, Decreto Iva, ovvero nel registro fatture, ovvero a norma dell'articolo 24 del medesimo decreto e, cioè, nel registro corrispettivi), nei limiti della detrazione operata, salvo il diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

Per effetto delle modifiche in commento, si chiarisce che l'obbligo di registrazione non sussiste nel caso in cui il mancato pagamento derivi da procedure concorsuali ai sensi del comma 3-bis, lettera a) del D.P.R. 633/1972.

Nota di variazione in aumento in caso di successivo pagamento

La lettera d) dell'articolo 18, D.L. 73/2021 introduce un nuovo comma 5-bis nell'articolo 26, Decreto Iva. Le nuove disposizioni prevedono che, se il corrispettivo è pagato successivamente all'esperimento di procedure concorsuali o esecutive individuali nei confronti del cessionario o committente, siano assolti gli obblighi di registrazione connessi alla variazione dell'imponibile o dell'imposta (note di variazione in aumento di cui all'articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972). In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di registrazione della variazione di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

Ampie modalità di registrazione delle note di credito

La lettera e), con una norma di coordinamento, introduce il riferimento al nuovo comma 3-bis nel comma 8 dell'articolo 26, Decreto Iva. Pertanto, anche nel caso di procedure concorsuali o esecutive individuali le variazioni possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica sul registro fatture, sul registro corrispettivi e sul registro acquisti.

Norma di coordinamento per le procedure esecutive individuali

Infine, la lettera g) del comma 1 apporta una modifica di coordinamento, stabilendo che le norme di cui al comma 12 dell'articolo 26 si applicano ai soli fini delle procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Il richiamato comma 12 stabilisce che una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:

- nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
- nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Decorrenza delle nuove disposizioni

In ordine alla decorrenza della nuova disciplina, il comma 2 dell'articolo 18, D.L. 73/2021 prevede che le nuove norme sulle note di credito Iva:

- emesse a seguito dell'apertura di procedure concorsuali ai sensi dell'articolo 26, comma 3-bis, lettera a), D.P.R. 633/1972;
- relative agli obblighi di registrazione di cui al comma 5, secondo periodo dell'articolo 26, D.P.R. 633/1972, si applicano alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore delle modifiche in commento).

Riportiamo ora, per agevolare la comprensione delle rilevanti novità segnalate, una tabella che metta in evidenza tanto le parti confermate quanto le parti modificate dell'articolo 26, Decreto Iva.

Articolo 26, D.P.R. 633/1972 - Variazioni dell'imponibile o dell'imposta	
Versione <i>ante</i> modifiche (in vigore fino al 25 maggio 20021)	Versione <i>post</i> modifiche (in vigore dal 26 maggio 2021)
<p>Comma 1 Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.</p>	<p>Comma 1 Le disposizioni degli articoli 21 e seguenti devono essere osservate, in relazione al maggiore ammontare, tutte le volte che successivamente all'emissione della fattura o alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24 l'ammontare imponibile di un'operazione o quello della relativa imposta viene ad aumentare per qualsiasi motivo, compresa la rettifica di inesattezze della fatturazione o della registrazione.</p>
<p>Comma 2 Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili <u>o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese</u> o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.</p>	<p>Comma 2 Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25.</p>

<p>Comma 3 La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.</p>	<p>Comma 3 La disposizione di cui al comma 2 non può essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile qualora gli eventi ivi indicati si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti e può essere applicata, entro lo stesso termine, anche in caso di rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'articolo 21, comma 7.</p> <p><u>Comma 3-bis</u> <u>La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente:</u> <u>a) a partire dalla data in cui quest'ultimo è assoggettato a una procedura concorsuale o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis, L.F. o dalla data di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lettera d), L.F.;</u> <u>b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.</u></p>
<p>Comma 4 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>	<p>Comma 4 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>
<p>Comma 5 Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.</p>	<p>Comma 5 Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di cui al comma 2, il cessionario o committente, che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'articolo 25, deve in tal caso registrare la variazione a norma dell'articolo 23 o dell'articolo 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. <u>L'obbligo di cui al primo periodo non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui al comma 3-bis, lettera a).</u></p> <p><u>Comma 5-bis</u> <u>Nel caso in cui, successivamente agli eventi di cui al comma 3-bis, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica la disposizione di cui al comma 1. In tal caso, il cessionario o committente che abbia assolto all'obbligo di cui al comma 5 ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.</u></p>
<p>Comma 6 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57</i></p>	<p>Comma 6 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57</i></p>

<p>Comma 7 La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al D.P.R. 100/1998, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al D.P.R. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.</p>	<p>Comma 7 La correzione di errori materiali o di calcolo nelle registrazioni di cui agli articoli 23, 25 e 39 e nelle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 27, all'articolo 1 del regolamento di cui al D.P.R. 100/1998, e successive modificazioni, e all'articolo 7 del regolamento di cui al D.P.R. 542/1999, e successive modificazioni, deve essere fatta, mediante annotazione delle variazioni dell'imposta in aumento nel registro di cui all'articolo 23 e delle variazioni dell'imposta in diminuzione nel registro di cui all'articolo 25. Con le stesse modalità devono essere corretti, nel registro di cui all'articolo 24, gli errori materiali inerenti alla trascrizione di dati indicati nelle fatture o nei registri tenuti a norma di legge.</p>
<p>Comma 8 Le variazioni di cui ai commi 2, 3 e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.</p>	<p>Comma 8 Le variazioni di cui ai commi 2, 3, 3-bis e 5 e quelle per errori di registrazione di cui al comma 7 possono essere effettuate dal cedente o prestatore del servizio e dal cessionario o committente anche mediante apposite annotazioni in rettifica rispettivamente sui registri di cui agli articoli 23 e 24 e sul registro di cui all'articolo 25.</p>
<p>Comma 9 Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.</p>	<p>Comma 9 Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.</p>
<p>Comma 10 La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44, D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.</p>	<p>Comma 10 La facoltà di cui al comma 2 può essere esercitata, ricorrendo i presupposti di cui a tale disposizione, anche dai cessionari e committenti debitori dell'imposta ai sensi dell'articolo 17 o dell'articolo 74 del presente decreto ovvero dell'articolo 44 D.L. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla L. 427/1993, e successive modificazioni. In tal caso, si applica ai cessionari o committenti la disposizione di cui al comma 5.</p> <p><u>Comma 10-bis</u> <u>Ai fini del comma 3-bis, lettera a), il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.</u></p>
<p>Comma 11 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>	<p>Comma 11 <i>Comma abrogato dall'articolo 1, comma 567, lettera d), L. 11.12.2016 n. 232, pubblicata in G.U. 21.12.2016 n. 297, S.O. n. 57.</i></p>

<p>Comma 12 <i>Ai fini del comma 2</i> una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa: a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare; b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità; c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.</p>	<p>Comma 12 <i>Ai fini del comma 3-bis, lettera b)</i> una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa: a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare; b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità; c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.</p>
--	--

Occorre, infine, ricordare che il D.L. 73/2021 (Sostegni-bis) dovrà essere convertito in legge entro la data del prossimo 24 luglio 2021. Laddove la legge di conversione dovesse intervenire per modificare talune delle previsioni in precedenza descritte ve ne daremo prontamente conto.

VERSAMENTO IMPOSTE DERIVANTI DAL MODELLO REDDITI 2021: PRIMA SCADENZA AL 30 GIUGNO 2021

Modalità di versamento delle imposte.

Da più parti è stata richiesta la proroga delle scadenze ordinarie per il pagamento delle imposte derivanti dal modello Redditi 2021 e dal modello Irap 2021: in questa informativa vengono commentati i termini ordinari per il pagamento del saldo delle imposte e dei contributi previdenziali del periodo di imposta 2020 e per il pagamento del primo acconto delle imposte e dei contributi previdenziali per il periodo di imposta 2021.

Si provvederà ad informare tempestivamente qualora nelle prossime settimane venga approvato un provvedimento di proroga dei termini ordinari di scadenza delle imposte.

I versamenti delle imposte devono essere effettuati attraverso il modello di pagamento F24; i principali codici tributo da utilizzare per il versamento dei tributi sono i seguenti:

	Soggetti Irpef	Soggetti Ires
Imposte sui redditi – saldo	4001	2003
Imposte sui redditi – acconto prima rata	4033	2001
Imposte sui redditi – acconto seconda rata	4034	2002
Iva annuale saldo	6099	
Irap - saldo	3800	
Irap - acconto prima rata	3812	
Irap - acconto seconda rata	3813	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Erario	1668	
Interessi pagamento dilazionato – importi rateizzabili – Sez. Regioni	3805	

Il versamento del saldo 2020 e del primo acconto 2021 in scadenza al 30 giugno 2021 ovvero al 30 luglio 2021 (in questo caso con la maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse) possono essere rateizzati. Il numero massimo di rate varia a seconda che il contribuente sia titolare o meno di partita Iva e a seconda della data di versamento della prima rata.

Il secondo acconto 2021 è in scadenza al 30 novembre 2021 e non può essere rateizzato.

La compensazione degli importi dovuti con i crediti fiscali

La compensazione dei crediti di imposta mediante l'utilizzo del modello F24 può essere avvenire secondo 2 distinte modalità:

- compensazione orizzontale, qualora i crediti e i debiti esposti nel modello F24 abbiano natura diversa (ad esempio, credito Irap con debito Ires);
- compensazione verticale, qualora i crediti e i debiti siano della stessa natura. In tal caso, si può scegliere se esporre la compensazione presentando il modello F24 (scelta consigliabile, anche nel caso di F24 "a zero") ovvero non presentandolo e gestendo la compensazione esclusivamente nel modello di dichiarazione (Irpef, Ires, Irap o Iva).

In relazione alle compensazioni orizzontali, si ricorda che:

- i crediti di imposta che emergono dalla presentazione del modello Redditi 2021 e del modello Irap 2021 possono essere utilizzati in compensazione orizzontale a decorrere dalla data del 1° gennaio 2021 solo per importi al più pari a 5.000 euro. L'eventuale eccedenza può essere utilizzata nel modello F24 solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione telematica della dichiarazione recante l'apposizione del visto di conformità;
- vi è obbligo di utilizzo del canale Entratel o Fisconline (non possono essere utilizzati i servizi di home/remote banking forniti dagli istituti di credito) per la trasmissione telematica di un F24 contenente la compensazione di un credito tributario (ad esempio Irpef, Ires, Irap, addizionali, ritenute o imposte sostitutive);
- è previsto un blocco (ai sensi dell'articolo 31, D.L. 78/2010) alla possibilità di utilizzare in compensazione i crediti relativi alle imposte erariali qualora il contribuente presenti ruoli scaduti di importo superiore a 1.500 euro. Al fine di "liberare" la possibilità di compensare i crediti erariali con tributi diversi è necessario estinguere le cartelle di pagamento scadute (ovvero estinguerle parzialmente di modo che il debito residuo scaduto sia inferiore a 1.500 euro) mediante il pagamento diretto del ruolo ovvero la presentazione del modello F24 Accise in cui utilizzare i crediti erariali prioritariamente in compensazione con le somme iscritte a ruolo.

Società di capitali

Per le sole società di capitali, la scadenza per il versamento delle imposte è legata alla data di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020:

- se l'approvazione del bilancio avviene entro il 120° giorno successivo al 31 dicembre 2020, il termine per il versamento delle imposte coincide con il 30 giugno 2021;
- se l'approvazione del bilancio avviene entro il 180° giorno successivo al 31 dicembre 2020 (come consentito dalla L. 21/2021), il termine per il versamento delle imposte coincide con l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio (se l'approvazione avviene nel mese di maggio, il termine coincide con il 30 giugno 2021 mentre se l'approvazione avviene nel mese di giugno, il termine coincide con il 20 agosto 2021, cadendo il 31 luglio 2021 di sabato);
- se il bilancio dell'esercizio 2020 non viene approvato entro i 180 giorni dal 31 dicembre 2021, il versamento delle imposte dovrà comunque essere effettuato entro il 20 agosto 2021.

DIRITTO ANNUALE CCIAA 2021

Il diritto camerale è un diritto dovuto annualmente alla Camera di Commercio da parte di tutte le imprese iscritte o annotate nel Registro Imprese.

Il diritto camerale è un diritto dovuto annualmente alla Camera di Commercio da parte di tutte le imprese iscritte o annotate nel Registro Imprese e anche dai soggetti iscritti solo al REA (Repertorio Economico Amministrativo). Il diritto è dovuto alle sedi delle Camere di Commercio ove la società ha la sede legale ovvero le unità locali, sedi secondarie o uffici di rappresentanza. Gli importi dovuti sono definiti annualmente dal Ministero dello Sviluppo economico.

Soggetti obbligati

Sono obbligati al pagamento del diritto annuale:

- imprese individuali iscritte o annotate nella sezione ordinaria e speciale;
- società semplici agricole;
- società semplici non agricole;
- società di persone;
- società di capitali;
- società cooperative e consorzi;
- enti economici pubblici e privati;
- aziende speciali e consorzi previsti dalla L. 267/2000;
- Geie - Gruppo europeo di interesse economico;
- società tra avvocati previste dal D.Lgs. 96/2001;
- società tra professionisti (Stp);
- imprese estere con unità locali in Italia;
- società consortili a responsabilità limitata per azioni.

Le start up innovative (e gli incubatori certificati) che possiedono i requisiti previsti dal D.L. 179/2012 e che hanno ottenuto l'iscrizione nell'apposita sezione speciale del Registro Imprese hanno diritto all'esenzione del pagamento del diritto annuale non oltre il quinto anno successivo all'iscrizione.

Le piccole e medie imprese innovative (Pmi innovative) sono, invece, tenute al versamento del diritto annuale.

Soggetti esclusi

Sono escluse dal pagamento del diritto annuale:

- le imprese nei confronti delle quali sia stato adottato un provvedimento di fallimento o di liquidazione coatta amministrativa nell'anno 2020 (salvo l'esercizio provvisorio dell'attività);
- le imprese individuali che abbiano cessato l'attività nell'anno 2020 ed abbiano presentato la domanda di cancellazione dal Registro Imprese entro il 30 gennaio 2021;
- le società ed altri enti collettivi che abbiano approvato il bilancio finale di liquidazione nell'anno 2020 e abbiano presentato la domanda di cancellazione al Registro Imprese entro il 30 gennaio 2021;
- le cooperative nei confronti delle quali l'Autorità governativa abbia adottato un provvedimento di scioglimento (come prevede l'articolo 2545-septiesdecies, cod. civ.) nell'anno 2020.

Il calcolo del diritto annuale

Il Ministero dello sviluppo economico (Mise) con la nota n. 286980 del 22 dicembre 2020 ha confermato per l'anno 2021 la riduzione percentuale del 50% dell'importo del diritto camerale come determinato dall'articolo 28, comma 1, D.L. 90/2014.

Le imprese individuali e i soggetti iscritti al Rea pagano un diritto annuale in misura fissa, mentre gli altri soggetti sono tenuti al pagamento di un diritto annuale commisurato al fatturato dell'esercizio precedente. Il pagamento deve essere effettuato a mezzo modello F24 entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi, oppure entro 30 giorni dalla data di scadenza con la maggiorazione dello 0,40%.

Per i soggetti individuati nella seguente tabella, gli importi del diritto annuale sono fissi (da arrotondare all'unità di euro nella compilazione del modello F24 per difetto se la prima cifra dopo la virgola è inferiore a 5 o per eccesso se la prima cifra dopo la virgola è uguale o superiore a 5):

Tipologia d'impresa/società	Costi sede	Costi U.I.*
Imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro Imprese (comprese le società semplici non agricole e le società tra avvocati)	€ 120,00	€ 24,00
Imprese individuali iscritte nella sezione speciale del Registro Imprese (piccoli imprenditori, artigiani, coltivatori diretti e imprenditori agricoli)	€ 53,00	€ 11,00
Società semplici agricole	€ 60,00	€ 12,00
Unità locali e/o sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero	---	€ 66,00
Soggetti iscritti al Rea (associazioni, fondazioni, comitati, etc.)	€ 18,00	---
* L'importo relativo alle unità locali è calcolato nella misura del 20% del diritto dovuto per la sede principale , fino a un massimo di 200 euro per ognuna di esse, a eccezione dei soggetti iscritti solo al Rea che pagano solo il diritto fisso di 18 euro.		

Tutte le altre imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro Imprese, anche se annotate nella sezione speciale, versano un importo del diritto annuale commisurato al fatturato complessivo realizzato nell'anno precedente.

Aliquote in base al fatturato 2020 ai fini Irap		
Fatturato		Aliquote
da euro	a euro	
0	100.000,00	€ 200,00 (misura fissa)
oltre 100.000	250.000,00	0,015%
oltre 250.000	500.000,00	0,013%
oltre 500.000	1.000.000,00	0,010%
oltre 1.000.000	10.000.000,00	0,009%
oltre 10.000.000	35.000.000,00	0,005%
oltre 35.000.000	50.000.000,00	0,003%
oltre 50.000.000	---	0,001% (fino ad un <i>max.</i> di € 40.000)

Il diritto da versare si determina sommando gli importi dovuti per ciascuno scaglione, considerando la misura fissa e le aliquote, per tutti i successivi scaglioni, fino a quello nel quale rientra il fatturato complessivo realizzato dall'impresa nel 2020: sul totale così determinato va applicata una riduzione del 50%.

Si ricorda che il Ministero dello sviluppo economico ha autorizzato per il triennio 2020/2022 l'incremento del 20% degli importi dovuti a titolo di diritto annuale di competenza di Camere di Commercio che con apposite delibere hanno disposto il finanziamento di appositi programmi e progetti.

È quindi opportuno verificare la ricezione via pec della lettera informativa inviata dalla propria Camera di Commercio.

Unità locali

Le imprese che esercitano l'attività economica anche attraverso unità locali devono versare, per ogni unità e alla Camera di Commercio nel cui territorio ha sede l'unità locale, un diritto pari al 20% di quello dovuto per la sede principale fino ad un massimo di 200 euro per ciascuna unità locale (l'arrotondamento all'unità di euro deve essere applicato una sola volta al termine del calcolo dopo aver sommato quanto dovuto per la sede e le unità locali, in tutti i calcoli intermedi sia per la sede che per le unità locali vanno invece mantenuti 5 decimali).

Se sono dovuti diritti a diverse Camere di Commercio, va compilato sul modello F24 un rigo per ognuna di esse

indicando distintamente gli importi dovuti a ciascuna Camera di Commercio, la relativa sigla provincia, l'anno di riferimento 2021 e il codice tributo 3850.

Le unità locali e le sedi secondarie di imprese con sede principale all'estero devono versare per ciascuna di esse in favore della Camera di Commercio nel cui territorio competente sono ubicate, un diritto annuale pari a 66 euro.

Conseguenze del mancato pagamento

Il pagamento del diritto annuale è condizione, dal 1° gennaio dell'anno successivo (articolo 24, comma 35, L. 449/1997), per il rilascio delle certificazioni da parte dell'ufficio del Registro Imprese.

Il sistema informatico nazionale delle Camere di Commercio, quindi, non permette l'emissione di certificati relativi ad imprese non in regola con il pagamento.

Spesso l'impresa si accorge di non essere in regola con il pagamento del diritto annuale soltanto in occasione della richiesta di un certificato, scoprendo così che non può essere rilasciato a causa del debito per il diritto annuale non versato.

ISA: CAUSE DI ESCLUSIONE CON E SENZA OBBLIGO DI COMPILAZIONE DEL MODELLO

Gli Isa sono quegli indicatori sintetici di affidabilità fiscale giunti oramai alla terza edizione che hanno rimpiazzato l'ultraventennale disciplina dei precedenti studi di settore.

Con l'inizio del "periodo dichiarativo" ovvero la compilazione dei modelli di dichiarazione riguardanti l'anno d'imposta 2020, si apre anche la stagione degli Isa, quegli indicatori sintetici di affidabilità fiscale giunti oramai alla terza edizione che hanno rimpiazzato l'ultraventennale disciplina dei precedenti studi di settore.

In attuazione della previsione contenuta nell'articolo 148 del DL 34/2020, che ha introdotto la possibilità di individuare ulteriori cause di esclusione dagli Isa per i periodi d'imposta 2020 e 2021, in data 2 febbraio 2021 è stato emanato il Decreto con il quale il Mef ha introdotto le seguenti fattispecie soggettive:

Nuove cause di esclusione (con obbligo di compilazione del modello Isa)

- soggetti che per il periodo d'imposta 2020, rispetto al periodo d'imposta precedente, hanno subito una diminuzione di almeno il 33% dei ricavi o dei compensi;
- soggetti che hanno aperto la partita iva dal 1° gennaio 2019;
- soggetti che esercitano, in via prevalente, le attività economiche individuate dai codici di attività riportati nell'allegato 1 del citato D.M. 2 febbraio 2021 (occorre tenere presente che questo allegato 1 - causa refuso - è stato "sostituito" dall'allegato 11 al D.M. 30 aprile 2021 di cui diciamo oltre).

Successivamente, con un nuovo Decreto del Mef datato 30 aprile 2021 sono state individuate ulteriori fattispecie di esclusione dall'applicazione degli Isa, questa volta riconducibili a specifici codici di attività Ateco riportati nell'allegato 12 del citato D.M..

L'aspetto operativo che va rimarcato con riferimento a questi nuovi casi di "esclusione" dall'applicazione degli Isa è, tuttavia, la previsione da parte dei contribuenti dell'obbligo di compilazione del modello, nonostante allo stesso venga sostanzialmente assegnata una valenza "statistica".

Accanto a questo onere di compilazione del modello si aggiunge, purtroppo, un ulteriore elemento negativo rappresentato dalla impossibilità in questi casi di poter accedere ai benefici del cosiddetto "regime premiale" in caso di "buona pagella Isa" (si rimanda, a questo proposito, alla specifica informativa pubblicata nel precedente numero di maggio), attesa la sostanziale irrilevanza dei dati evidenziati nei modelli che condurranno, verosimilmente, ad un esito di incalcolabilità del software ISA2021.

Compilazione semplificata per le nuove esclusioni

Con la recentissima circolare 6/E del 4 giugno 2021 l'Agenzia delle entrate ha precisato al paragrafo 3.2 che i

soggetti interessati dalle nuove cause di esclusione dovute al Covid-19 in precedenza descritte potranno evitare di acquisire dal cassetto fiscale i dati storici "precalcolati", limitandosi quindi alla sola compilazione del modello Isa.

Oltre ai descritti elementi di novità nella disciplina degli Isa riferiti alla stagione 2020, possiamo osservare che nella disciplina Isa sono comunque presenti ulteriori situazioni di esclusione in relazione alle quali occorre distinguere tra:

- quelle che comunque comportano un obbligo di compilazione ancorché "statistico (al pari delle descritte esclusioni determinatesi a seguito dell'emergenza Covid);
- quelle che al contrario determinano un esonero pressoché "totale" che coinvolge non solo l'esito del software di calcolo ma anche la compilazione del modello stesso.

Vediamo, quindi, di distinguere le ipotesi che integrano le 2 fattispecie.

Cause di esclusione senza obbligo di compilazione del modello Isa

- contribuenti che hanno iniziato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta;
- contribuenti che dichiarano ricavi o compensi di ammontare superiore al limite stabilito dal decreto di approvazione o revisione dei relativi Isa;
- contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività;
- contribuenti forfettari, minimi e altri che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfettari;
- contribuenti con categoria reddituale diversa da quella per la quale è stato approvato l'Isa e, quindi, prevista nel quadro dei dati contabili contenuto nel modello Isa approvato per l'attività esercitata;
- Enti del Terzo settore non commerciali che optano per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 80 Codice Terzo settore (caso non ancora attivo);
- Organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che applicano il regime forfettario ai sensi dell'articolo 86 Codice Terzo settore (caso non ancora attivo);
- Imprese sociali di cui al D.Lgs. 112/2017 (caso non ancora attivo);
- Società cooperative, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e delle società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- soggetti che esercitano, in ogni forma di società cooperativa le attività di "Trasporto con taxi" - codice attività 49.32.10 e di "Trasporto mediante noleggio di autovetture da rimessa con conducente" - codice attività 49.32.20, di cui all'Isa BG72U;
- corporazioni dei piloti di porto esercenti le attività di cui all'Isa BG77U.

Tra le categorie sopra elencate merita un ulteriore approfondimento l'ipotesi dei "contribuenti che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività" posto che in essa potrebbero trovare spazio le ipotesi più diversificate. Infatti, nelle "Istruzioni Parte Generale" alla compilazione dei modelli ISA2021 viene riportata una elencazione che si precisa essere "a titolo esemplificativo" e che, quindi, può certamente essere integrata da altre fattispecie ritenute in condizioni di normale svolgimento dell'attività.

Esemplificazioni di casi di non normale svolgimento dell'attività

- periodo in cui l'impresa è in liquidazione ordinaria, oppure in liquidazione coatta amministrativa o fallimentare;
- periodo in cui l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale (ad esempio, costruzione impianto protratta oltre il primo periodo d'imposta per cause indipendenti dalla volontà dell'imprenditore, mancato rilascio autorizzazioni amministrative, attività di ricerca propedeutica allo svolgimento dell'attività produttiva);
- periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto il periodo d'imposta a causa della ristrutturazione di tutti i locali in cui viene esercitata l'attività;
- periodo in cui l'imprenditore individuale o la società hanno ceduto in affitto l'unica azienda;
- periodo in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi dandone comunicazione alla CCIAA;
- modifica in corso d'anno dell'attività esercitata (laddove attività cessata e iniziata siano contraddistinte da codici attività non compresi nello stesso Isa);

FT 11/14

- professionisti, il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per la maggior parte dell'anno a causa di provvedimenti disciplinari;
- caso di eventi sismici:
- se vi sono danni ai locali destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili (attestati dalle relative perizie tecniche o dall'esito dei controlli della protezione civile) e non più idonei all'uso;
- se vi sono danni rilevanti alle scorte di magazzino (certificabile a seguito di apposita perizia tecnica) tali da causare la sospensione prolungata del ciclo produttivo;
- per i contribuenti che, successivamente all'evento sismico, indipendentemente dai danni subiti, non hanno potuto accedere ai locali di esercizio dell'attività in quanto ricadenti in aree di divieto assoluto d'accesso per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto;
- per i contribuenti che hanno subito una riduzione significativa, se non la sospensione dell'attività, in quanto aventi come unico o principale cliente un soggetto ubicato nell'area del sisma il quale, a sua volta, a causa degli eventi sismici ha interrotto l'attività per la maggior parte del periodo d'imposta successivo al terremoto.

Altre cause di esclusione con obbligo di compilazione del modello Isa

- imprese c.d. multiattività;
- soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione partecipanti a un gruppo Iva.

Relativamente ai contribuenti multiattività in precedenza elencati le "Istruzioni Parte Generale" alla compilazione dei modelli ISA2021 precisano che l'esclusione dal calcolo col software ISA2021 (pur con l'obbligo di compilazione del modello) riguarda solo i soggetti che esercitano due o più attività d'impresa, non rientranti nel medesimo Isa, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività "non prevalenti" (comprehensive delle eventuali attività complementari previste dallo specifico Isa) superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Al fine di verificare questa condizione occorre compilare il prospetto nel quale indicare:

- al rigo 1, il codice Isa e il totale dei ricavi derivanti dalle attività rientranti nell'Isa afferente all'attività prevalente;
- al rigo 2, il codice attività e i relativi ricavi, derivanti dall'attività secondaria (è quella associata al maggior ammontare dei ricavi derivanti dalla attività che non è compresa nell'Isa per cui si presenta il modello);
- al rigo 3, i ricavi derivanti dalle attività per le quali si percepiscono aggi o ricavi fissi, al netto del prezzo corrisposto al fornitore (si tratta degli aggi conseguiti dai rivenditori di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari, dei ricavi derivanti dalla gestione di ricevitorie; dalla vendita di schede e ricariche telefoniche, schede e ricariche prepagate per la visione di programmi pay per view, abbonamenti, biglietti e tessere per i mezzi pubblici, viacard, tessere e biglietti per parcheggi; dalla gestione di concessionarie superenalotto, lotto, dei ricavi conseguiti per la vendita dei carburanti e dai rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e di periodici anche su supporti audiovideomagnetici, la riscossione di bollo auto, canone rai e multe);
- al rigo 4, i ricavi derivanti da attività non indicate nei rigi precedenti.

Specifiche indicazioni sono fornite nelle istruzioni dei singoli Isa nei casi in cui, nei decreti ministeriali di approvazione degli stessi, è previsto un trattamento particolare delle attività complementari. Gli Isa per i quali sono previste tali particolarità sono: BD12U, BG36U; BG37U; BG44U; BG54U; BG60U; BM13U; BM80U; BM85U.

LA DISAPPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO IN TEMPO DI PANDEMIA

Novità sulle società di comodo

La disciplina delle società non operative o di comodo è stata introdotta dall'articolo 30, L. 724/1994. Successivamente, ad opera del comma 36-decies, articolo 2, D.L. 138/2011 è stata ampliata la categoria delle società rientranti nella normativa.

Il precetto ha introdotto un meccanismo di calcolo basato sull'applicazione di apposite percentuali di "rendimento" ad alcune voci dell'attivo patrimoniale tale da determinare un ricavo figurativo che la società deve raggiungere per evitare di essere considerata di comodo.

Nel 2011 il comma 36-decies dell'articolo 2, D.L. 138/2011, ha stabilito che anche le società che hanno conseguito per 5 periodi di imposta consecutivi una perdita fiscale, a prescindere dal calcolo di cui sopra, devono essere considerate non operative.

I soggetti potenzialmente attratti nella disciplina delle società di comodo, quindi le società che risultano non operative oppure in perdita sistematica, possono disapplicare la normativa di riferimento:

- in modo automatico, qualora ricorrano le previste cause di esclusione o di disapplicazione;
- in conseguenza dell'accoglimento di apposita istanza di interpello presentata alla DRE;
- mediante auto-disapplicazione, se sussistono oggettive condizioni di disapplicazione da indicare nella dichiarazione dei redditi.

Preliminarmente, è opportuno ricordare che la disciplina prevede che sono esclusi dall'ambito di applicazione, a prescindere dal verificarsi dei presupposti di legge, i seguenti soggetti:

- le società cooperative di mutua assicurazione;
- gli enti residenti, commerciali e non;
- le società consortili;
- le società semplici;
- le società e gli enti non residenti senza stabile organizzazione in Italia;
- le start up innovative.

I soggetti che non sono esclusi possono tuttavia non applicare la normativa per effetto o delle cause di esclusione ovvero delle cause di disapplicazione.

In particolare tali cause operano automaticamente con la semplice indicazione della causa in dichiarazione, ma mentre le cause di esclusione operano indifferentemente per le società di comodo e in perdita sistematica, così non è per le cause di disapplicazione, che differiscono a seconda che ci si trovi di fronte ad una delle due tipologie di azienda.

In primis le cause di esclusione trovano applicazione verso:

- i soggetti obbligati di costituirsi sotto forma di società di capitali;
- i soggetti che si trovano nel primo periodo di imposta (non derivante dal verificarsi di una operazione straordinaria);
- le società in amministrazione straordinaria;
- le società ed enti quotati, o che controllano società ed enti quotati, o che siano dalle stesse, anche indirettamente, controllate;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società con un numero di soci non inferiore a 50 per la maggior parte del periodo d'imposta;
- le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore a 10 unità;
- società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del Conto economico) superiore al totale attivo dello Stato patrimoniale;
- società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20% del capitale sociale;
- società che conseguano il livello di affidabilità fiscale in base agli Isa;
- società consortili.

Diversamente le cause di disapplicazione per le società non operative sono le seguenti:

- società in liquidazione che si impegnano a cancellarsi dal Registro Imprese entro il termine di presentazione della successiva dichiarazione dei redditi;
- società assoggettate a procedure concorsuali;
- società sottoposte a sequestro penale o confisca o, comunque, per le quali è stato nominato un amministratore giudiziario;
- società con immobili concessi in locazione a enti pubblici o a canone vincolato, limitatamente a tali immobili;
- società con partecipazioni non di comodo, escluse dalla disciplina, anche a seguito dell'accoglimento dell'istanza di interpello, limitatamente a tali partecipazioni;
- società che hanno ottenuto risposta positiva all'interpello in relazione a precedenti periodi d'imposta, in relazione a presupposti non modificatisi;
- società che esercitano esclusivamente attività agricola;
- società per le quali gli adempimenti sono stati sospesi o differiti a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza.

Occorre a questo punto introdurre una importante riflessione che si rivolge al periodo pandemico in corso. In particolare è prevista la disapplicazione automatica della disciplina (per l'anno in corso e per il successivo) per le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari siano stati sospesi o differiti a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5, L. 225/1992. Ad oggi non è intervenuta una indicazione netta da parte dell'Agenzia delle entrate, seppur auspicata, ma si ritiene sia possibile una interpretazione estensiva che veda la disapplicazione automatica per effetto delle sospensioni e dei differimenti delle imposte ad opera dei vari decreti succedutisi nel corso del 2020 e 2021.

Per le società in perdita sistemica operano invece le seguenti cause di disapplicazione automatica:

- società in liquidazione che si impegnano a cancellarsi dal Registro Imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi successiva;
- società assoggettate a procedure concorsuali;
- società sottoposte a sequestro penale o confisca o, comunque, per le quali è stato nominato un amministratore giudiziario;
- società con partecipazioni in cui il valore economico è prevalentemente riconducibile a società non in perdita sistemica, anche a seguito dell'accoglimento dell'istanza di interpello, a condizione che la società non svolga attività diverse da quelle strettamente funzionali alla gestione di tali partecipazioni;
- società che hanno ottenuto risposta positiva all'interpello in relazione a precedenti periodi d'imposta, in relazione a presupposti non modificatisi;
- società con margine operativo lordo positivo (differenza tra gli aggregati A e B del conto economico, escluse le voci B10, B12 e B13);
- società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti a seguito della dichiarazione dello stato di emergenza;
- società per le quali risulta positiva la somma algebrica tra le perdite fiscali e gli importi che non concorrono alla formazione del reddito (proventi esenti, esclusi, assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta o imposta sostitutiva, agevolazioni);
- società che esercitano esclusivamente attività agricola;
- società con elevata affidabilità rispetto agli Isa;
- società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

Tenuto conto che la pandemia ha avuto il suo inizio nel periodo di imposta 2020 e tenuto conto del quinquennio si ritiene che le società potranno disapplicare automaticamente la disciplina delle società in perdita sistemica a partire dalla dichiarazione relativa al 2021 con riferimento al quinquennio 2016 – 2020.

Si ricorda infine che in assenza della possibilità di applicare una delle cause di esclusione o disapplicazione sarà possibile chiedere la disapplicazione con apposita istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), L. 212/2000.

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore
Lorenzo Bossi



Ufficio Fiscale-Tributario
Responsabile: Lorenzo Bossi

FT 14/14