

ilnotiziario

rivista specializzata su tematiche fiscali

Rivista mensile di informazione tributaria edita dalla SEAC S.p.A. - Trento. Poste Italiane s.p.a.
Spedizione in Abbonamento Postale D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n° 46)
art. 1, comma 1, DCB Trento. Anno XLIII - N. 11. Contiene I.R. e I.P.
In caso di mancato recapito restituire a Trento C.P.O. per la riconsegna al mittente.

SEAC

NOVEMBRE 11

EDITORIA FISCALE

all'interno

SCADENZARIO

Novembre
Dicembre

SOTTO LA LENTE

Ravvedimento
operoso
imposte dirette

Decreti Legge nn. 131 e 132/2023. Misure in materia di energia, inflazione, risparmio e rimodulazione di termini

Annullamento "spalmacrediti" e utilizzo in compensazione dei crediti edilizi: le ultime novità

Differenze tra incassi elettronici e ammontare delle fatture/ corrispettivi: la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate

Acconti IRPEF, IRES e IRAP, imposte sostitutive e i casi di rideterminazione

L'attività del chiropratico è esente da IVA

Acconti IVS artigiani e commercianti e Gestione Separata 2023

Deroga al criterio di valutazione dei titoli non immobilizzati



ISTITUTO NAZIONALE TRIBUTARISTI

www.tributaristi-int.it



Nello speciale **VII Congresso Nazionale INT 1997-2023 “Professione Tributarista”** del sito www.tributaristi-int.it tutte le news, la rassegna stampa, i TG, le interviste, le foto, i video e la registrazione integrale dell’evento.



Edorado G. Boccalini



Riccardo Alemanno - Fulvio Giuliani



Alemanno e Giorgio Benvenuto



Maurizio Leo Vice Ministro MEF



Adolfo Urso Ministro MIMIT



Angelo Deiana Presidente Confassociazioni



Eraldo Minella Dir. Gen. Sole 24ore



Magg. Roberto Martina



Gen. Luigi Vinciguerra

(segue a pag. 3 di copertina)

ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

AREA FISCO



ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

- Adempimenti amministrativi e fiscali per la costituzione
- Obblighi contabili e scelta del regime
- Disciplina fiscale e agevolazioni specifiche
- Modelli e comunicazioni fiscali
- Lavoratori sportivi: aspetti fiscali e previdenziali
- Altri aspetti di interesse (credito d'imposta sponsorizzazioni sportive, agevolazioni fiscali per chi sostiene le ASD)

Aggiornato alle modifiche del D.Lgs. n. 120/2023

Il testo analizza dettagliatamente gli **adempimenti di interesse per le associazioni sportive dilettantistiche, alla luce delle novità normative introdotte dal D.Lgs. n. 36/2021, c.d. Riforma dello Sport, che riordina e riscrive le disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici.**

La riforma è entrata in vigore il 1° luglio 2023, tuttavia la disciplina è stata da ultimo integrata e corretta dal **Decreto Legislativo 29 agosto 2023, n. 120**.

Dopo una parte di carattere civilistico (riconoscimento della personalità giuridica, costituzione e fasi di vita dell'associazione, iscrizione al Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche, presso il Dipartimento dello Sport) il testo descrive gli adempimenti contabili e fiscali delle associazioni con particolare attenzione alle relative agevolazioni quali, ad esempio:

- la non concorrenza alla determinazione della base imponibile IRAP dei compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di euro 85.000;
- l'erogazione di un contributo commisurato ai contributi previdenziali versati da parte delle ASD e SSD iscritte nel Registro Nazionale che, nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre dell'anno precedente a quello di erogazione del beneficio, hanno conseguito ricavi non superiori a euro 100.000;
- l'istituzione di un credito d'imposta per sponsorizzazioni sportive.

Una specifica sezione è inoltre dedicata alle **novità che impattano sugli operatori del mondo dello sport e le relative conseguenze fiscali e previdenziali.**

SOMMARIO

Pag.

SEACINFO

Seacinfo 2

NOVITÀ FISCALI

Decreti Legge nn. 131 e 132/2023. Misure in materia di energia, inflazione, risparmio e rimodulazione di termini 7

Annullamento "spalmacredit" e utilizzo in compensazione dei crediti edilizi: le ultime novità 11

ADEMPIMENTI

Differenze tra incassi elettronici e ammontare delle fatture/corrispettivi: la comunicazione dell'Agenzia delle Entrate 17

IMPOSTE E TASSE

Acconti IRPEF, IRES e IRAP, imposte sostitutive e i casi di rideterminazione 21

LA SENTENZA

L'attività del chiropratico è esente da IVA 30

PREVIDENZA E FISCO

Acconti IVS artigiani e commercianti e Gestione Separata 2023 31

PRATICA CONTABILE

Deroga al criterio di valutazione dei titoli non immobilizzati 36

QUESITI DEI LETTORI

Quesiti dei lettori 40

SOTTO LALENTE

Ravvedimento operoso imposte dirette 43

Chiuso in redazione il 12 ottobre 2023

Coordinatore: Jgor Merighi

Redazione Editoriale: Seac S.p.A. - 38121 Trento - Via Solteri, 74
Elisabetta Casari, Massimiliano Frizzera, Mattia Guadagnini,
Luana Iovine, Jgor Merighi, Katia Pafumi, Enrico Roat,
Claudia Romano, Federica Rosati, Cristina Santoni,
Martina Tolotti, Rita Viviani, Tullio Zanin

Grafica e impaginazione:

Luisa Agostini, Giulia Baldessari,
Anatolie Bunduche, Monica Gozzer,
Matteo Tabarelli
Stampa: Litografia Seac

SEAC S.p.A. - 38121 TRENTO - Via Solteri, 74

Tel. 0461/805111

Capitale sociale: Euro 43.600.000 i. v.

C. F. 00865310221 - P. IVA 01530760220

Internet: www.seac.it - E-mail: info@seac.it

Proprietario / Editore:

SEAC

Direttore Responsabile: Giovanni Bort

Registrazione Tribunale di Trento n. 377 del 22 maggio 1982.

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, esprime l'opinione della Seac e non impegna alcuna responsabilità.

RIPRODUZIONE VIETATA

SEACINFO

SEACINFO

Cessione dei crediti, chiarimenti sulle novità del D.L. n. 11/2023

Con **Circolare 7 settembre 2023, n. 27**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle **modifiche** introdotte all'art. 121, D.L. n. 34/2020, ad opera del **D.L. 16 febbraio 2023, n. 11** (c.d. "Decreto Cessioni"), che ha **ridefinito l'ambito applicativo della disciplina** della cessione del credito/sconto in fattura e delineato un nuovo perimetro di **responsabilità del cessionario del credito d'imposta**.

Dopo una prima disamina delle modifiche normative, il documento **analizza**:

- le ipotesi di **deroga al divieto di esercizio dell'opzione per sconto in fattura o cessione del credito**;
- il **nuovo perimetro della responsabilità solidale** dei fornitori e dei cessionari;
- le condizioni alle quali è possibile optare per la **ripartizione in 10 rate annuali della quota annua di credito non utilizzata**;
- il **divieto di acquisto dei crediti d'imposta cedibili** da parte della **Pubblica Amministrazione**;
- le **casistiche** in cui il contribuente può avvalersi della cd. "**remissione in bonis**" per sanare l'omessa presentazione dell'**asseverazione** degli interventi **sismabonus** e/o l'omesso invio della **comunicazione** per l'esercizio dell'opzione.

Surroga nei diritti di credito dell'assicuratore

Con **Risposta ad Interpello 11 settembre 2023, n. 427**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al caso del **soggetto legittimato ad emettere la nota di variazione IVA**, di cui all'art. 26, D.P.R. 633/1972, nel caso di **surroga nei diritti di credito**, di cui all'art. 1916 c.c..

Nel caso di specie, l'istante è una **società di assicurazione** che chiede se può emettere una **nota di variazione IVA in diminuzione**, ex art. 26, D.P.R. 633/1972, per un **credito** vantato da un **proprio assicurato** nei confronti di un **terzo soggetto**, nel contesto di un **procedimento di surrogazione**, caratterizzato da un mancato pagamento da parte del debitore ceduto, a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose.

L'Amministrazione finanziaria, precisa che il **recupero dell'imposta** tramite **nota di variazione** presuppone sempre *"l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili"* (Risoluzione n. 120/2009). Di conseguenza, per l'applicazione del citato articolo 26, è **fondamentale che permanga l'identità tra i soggetti originari dell'operazione soggetta ad IVA**.

Sulla base di quanto esposto, l'Agenzia afferma che nell'ipotesi di surroga dell'assicuratore, sebbene civilisticamente *"l'assicuratore che ha pagato l'indennità è surrogato, fino alla concorrenza dell'ammontare di essa, nei diritti dell'assicurato verso i terzi responsabili"* (art. 1916 c.c.), dal **punto di vista fiscale l'assicurato** (originario cedente/ prestatore) **rimane l'unico soggetto legittimato ad emettere la nota di variazione IVA in diminuzione**.

Credito d'imposta autotrasportatori per l'acquisto di gasolio

È stato pubblicato in **Gazzetta Ufficiale 12 settembre 2023, n. 213, il Decreto 8 agosto 2023** del Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (MIT), che prevede *"Disposizioni per l'attuazione delle misure per il riconoscimento, in favore dell'autotrasporto su strada di merci per conto terzi, di un credito d'imposta sull'acquisto del gasolio effettuato nel secondo trimestre dell'anno 2022 [...]"*, di cui all'art. 1, commi 503 e ss., Legge n.197/2022.

In particolare il Decreto individua:

- i soggetti **beneficiari**, riconosciuti in tutte le **imprese** aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia **esercenti le attività di trasporto** di cui all'art. 24-ter, comma 2, lettera a), num. 1), D.Lgs. n. 504/1995;
- il **credito d'imposta concedibile**, assegnato nella misura massima del **12% delle spese sostenute nel secondo trimestre dell'anno 2022** per l'**acquisto di gasolio** al netto dell'IVA, comprovato tramite le relative fatture d'acquisto;
- la **procedura di concessione del credito**, che verrà definita con successivo Decreto direttoriale a cura del MIT, dove verranno definiti i **termini e le modalità per la presentazione delle istanze** da parte delle imprese che avverrà tramite piattaforma informatica;
- la **modalità di fruizione del credito d'imposta**, che può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, tramite F24, decorsi dieci giorni dalla trasmissione dei dati;
- le modalità di **trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate**, che avverrà con modalità telematiche, fornendo l'**elenco delle imprese ammesse** a fruire del credito d'imposta con indicazione dell'importo del credito concesso;
- le **verifiche e controlli successive** all'erogazione del credito.

Credito d'imposta per il sostegno del settore trasporto

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale 13 settembre 2023, n. 214, il Decreto 4 agosto 2023** del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti (MIT) che prevede *"Disposizioni per l'attuazione delle misure per il riconoscimento, in favore dell'autotrasporto su strada in conto proprio di merci, di un credito d'imposta sull'acquisto del gasolio effettuato nel primo trimestre dell'anno 2022 [...]"* di cui all'art. 14, comma 1, lett. a), D.L. n. 144/2022.

Nello specifico, il citato Decreto individua:

- i **soggetti beneficiari** del contributo ossia le imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia esercenti le attività di trasporto di cui all'art. 24-ter, comma 2, lett. a), numero 2, D.Lgs. n. 504/1995;
- il credito d'imposta concedibile, nella **misura massima del 28% delle spese sostenute nel primo trimestre** dell'anno **2022** per l'acquisto di **gasolio** al netto IVA, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto;
- la **procedura di concessione** del credito d'imposta che verrà definita dal MIT con successivo Decreto direttoriale con il quale verranno precisati i **termini e le modalità di presentazione delle istanze** da parte delle imprese beneficiarie;
- la **modalità di fruizione** del credito d'imposta che può essere utilizzato **entro il 31 dicembre 2023**, esclusivamente in compensazione, decorsi dieci giorni dalla trasmissione dei dati;
- le **modalità di trasmissione dei dati all'Agenzia delle Entrate** dell'elenco delle imprese ammesse a fruire del credito d'imposta con indicazione dell'importo del credito concesso da parte del MIT;
- le **verifiche e i controlli successivi** all'erogazione del credito.

Remunerazione aggiuntiva farmacie non soggetta ad IVA

Con **Consulenza giuridica 15 settembre 2023, n. 2**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al corretto trattamento fiscale, ai fini IVA, delle somme riconosciute alle farmacie private convenzionate con il Servizio Sanitario Nazionale (SSN), a seguito dell'introduzione della **"remunerazione aggiuntiva"**, art. 1, comma 532, Legge n. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023). In merito, l'Amministrazione finanziaria precisa che i chiarimenti forniti con le Risposte n. 219 e n. 227 del 2022, nel senso della **non rilevanza ai fini IVA della remunerazione aggiuntiva** a favore delle farmacie per il rimborso dei farmaci erogati in regime di SSN, sono **validi** anche in relazione alla **remunerazione aggiuntiva introdotta a regime dalla Legge di Bilancio 2023**.

Aumento del tasso ufficiale di riferimento (TUR)

Con **Circolare 18 settembre 2023, n. 81**, l'INPS ha reso noto che la BCE con Decisione di politica monetaria 14 settembre 2023, ha innalzato di **25 punti base il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali** dell'Eurosistema (cd. **TUR**) che, pertanto, con decorrenza **dal 20 settembre 2023, è pari al 4,50%**.

A tal riguardo, l'INPS ha precisato che, a partire **dal 20 settembre 2023**, l'**interesse di dilazione** per la **regolarizzazione rateale dei debiti** per **contributi e sanzioni civili** ai sensi dell'art. 2, comma 11, D.L. n. 338/1989 nonché l'**interesse per il differimento del termine di versamento dei contributi** dovrà essere calcolato al **tasso del 10,50% annuo**; invece, nel caso di **manco o ritardato pagamento di contributi o premi** di cui all'art. 116, comma 8, lett. a), Legge n. 388/2000, la **sanzione civile** è pari al **10% in ragione d'anno** (tasso del 4,50% maggiorato di 5,5 punti).

Forfetari con quadro RS incompleto: comunicazioni dalle Entrate

Con **Provvedimento 19 settembre 2023**, l'Agenzia delle Entrate ha individuato le **modalità** con le quali sono messe a disposizione del contribuente le informazioni relative all'eventuale **manca indicazione degli elementi informativi** (di cui all'art.1, comma 73, Legge n. 190/2014), nel **quadro RS, del Modello Redditi 2022 Persone Fisiche**, da parte dei soggetti che hanno applicato il **regime forfetario** per il **periodo d'imposta 2021**, allo **scopo di promuovere l'adempimento spontaneo** tramite il ricorso al ravvedimento operoso di cui all'art. 13, D. Lgs. 471/1997.

Nel documento di prassi l'Amministrazione finanziaria chiarisce che:

- l'Agenzia provvederà all'**invio tramite PEC** (in caso di assenza tramite posta ordinaria) delle **comunicazioni di irregolarità** riguardanti l'**errata e/o omessa compilazione del quadro RS, Modello Redditi 2022 PF**;
- la stessa comunicazione è **consultabile nella sezione "l'Agenzia scrive" del "Cassetto fiscale"** nella propria area riservata;
- il contribuente può **richiedere informazioni** o **segnalare eventuali fatti e circostanze** non conosciuti all'Agenzia tramite le modalità indicate nella comunicazione di cui sopra;
- i contribuenti che **non hanno indicato gli elementi identificativi** nel quadro RS possono **regolarizzare** la loro posizione ricorrendo all'istituto del **ravvedimento operoso** presentando una **dichiarazione integrativa** e beneficiando della **riduzione delle sanzioni** in funzione della tempestività della regolarizzazione.

Credito d'imposta per attività di ricerca, sviluppo e innovazione

Con **Comunicato 19 settembre 2023** pubblicato sul proprio sito istituzionale, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (cd. "MIMIT") ha reso noto che è stato firmato il **D.P.C.M.** che definisce le **linee guida** per l'applicazione del **credito d'imposta** per gli **investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e in attività di design e ideazione estetica**.

In particolare, il MIMIT ha precisato che viene introdotta, per i soggetti interessati, la facoltà di richiedere una **certificazione preventiva** attestante la **qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare**, nonché delle **attività di innovazione tecnologica** per il **raggiungimento degli obiettivi di innovazione digitale 4.0**.

Inoltre, il citato D.P.C.M.:

- stabilisce gli **aspetti procedurali** e il **contenuto** della certificazione;
- istituisce, presso la Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI del MIMIT, l'**albo dei soggetti abilitati al rilascio delle certificazioni**.

Opposizione utilizzo dati spese sanitarie per precompilata

L'Agenzia delle Entrate ha reso disponibile sul proprio sito istituzionale il **modello "Opposizione all'utilizzo dei dati delle spese sanitarie per la dichiarazione dei redditi precompilata"** che i contribuenti possono utilizzare per **non rendere disponibili** all'Agenzia delle Entrate i **dati delle spese sanitarie (o alcuni di essi)** e i relativi rimborsi.

Per le **spese sanitarie sostenute nel 2023**, l'**opposizione** può essere effettuata seguendo **due modalità**:

- **dal 1° ottobre 2023 al 31 gennaio 2024**, comunicando **direttamente all'Agenzia delle Entrate** le tipologie di spesa da escludere, dati anagrafici (nome e cognome, luogo e data di nascita), codice fiscale, numero della tessera sanitaria e relativa data di scadenza utilizzando il sopra citato modello;
- **dal 9 febbraio 2024 all'8 marzo 2024**, accedendo all'**area autenticata del sito web dedicato del Sistema Tessera Sanitaria**, tramite **tessera sanitaria TS-CNS** oppure tramite **SPID**; in tal caso, è possibile consultare l'elenco delle spese sanitarie e selezionare le singole voci per le quali esprimere la propria opposizione.

Qualora si utilizzi la **mail** o il **telefono** indicati dall'amministrazione finanziaria, è possibile comunicare l'**opposizione** all'utilizzo dei dati sanitari **anche in forma libera** (cioè, non utilizzando il modello), indicando le medesime informazioni richieste dal modello, il tipo di documento di identità, numero e scadenza.

Composizione negoziata: dilazione del debito fiscale in rate variabili

Con **Risposta ad Interpello 2 ottobre 2023, n. 443**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel procedimento di **composizione negoziata**, il debitore ha la possibilità di beneficiare della misura premiale di cui all'**art. 25-bis, comma 4, Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (CCI)** – come "rafforzata" dal **D.L. n. 13/2023** – richiedendo all'Amministrazione finanziaria una dilazione del debito fiscale da ristrutturare sulla base di un piano di **rateizzazione decennale** (120 rate mensili) che preveda, in luogo di rate costanti, **rate variabili proporzionate ai flussi derivanti dalla continuità aziendale**.

Infatti, **in assenza di una disciplina ad hoc**, alla misura premiale trova applicazione quanto previsto dall'**art. 19, comma 1-ter, D.P.R. n. 602/1973**, che, appunto, consente di dilazionare i debiti tributari in rate variabili di importo crescente.

Trasporto pubblico nella dichiarazione precompilata

Con **Provvedimento 4 ottobre 2023**, l'Agenzia delle Entrate ha reso note le **modalità di comunicazione all'anagrafe tributaria dei dati relativi alle spese per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale ed interregionale** ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, di cui all'art. 1, Decreto MEF 29 marzo 2023.

Nel documento di prassi si stabilisce che:

- gli **enti pubblici** o i **soggetti privati affidatari del servizio di trasporto pubblico locale** trasmettono telematicamente all'Agenzia le **informazioni** relative alle **spese sostenute** dagli utenti per l'**acquisto degli abbonamenti ai trasporti pubblici locali, regionali ed interregionali**, al netto di eventuali rimborsi. **La trasmissione dei dati è facoltativa** per gli anni **2023 e 2024**, ma diventa **obbligatoria** a partire **dall'anno 2025**;
- è richiesta la **comunicazione** (facoltativa per il 2023, obbligatoria per il 2024) dei **dati identificativi di soggetti abbonati**, tra cui il **codice fiscale**;
- la comunicazione dei dati deve essere effettuata **entro il 16 marzo di ciascun anno** tramite i servizi telematici dell'Agenzia;
- se la comunicazione dei dati è andata a **buon fine** verrà recapitata una **ricevuta contenente il codice di autenticazione** per il servizio Entratel o il codice di riscontro Fisconline (in caso di rifiuto verrà recapitata una ricevuta contenente i motivi dello scarto);
- gli abbonati hanno **facoltà di non rendere disponibile tali informazioni** all'Agenzia delle Entrate, e non farle inserire nella precompilata. L'**opposizione** può essere esercitata **dal 1° gennaio fino al 16 marzo dell'anno successivo a quello di sostenimento della spesa** (per l'anno 2023 l'opposizione può essere esercitata a partire dal 4 ottobre 2023, data di pubblicazione del Provvedimento, per il 2024 può invece essere dichiarata direttamente al gestore del servizio di trasporto).

Al via il Registro dei titolari effettivi

È stato pubblicato nella **G.U. 9 ottobre 2023, n. 236**, il **Provvedimento MIMIT 29 settembre 2023**, che attesta l'**operatività del Registro dei titolari effettivi**.

La pubblicazione fa scattare il **termine di 60 giorni** entro i quali le **imprese** dotate di personalità giuridica tenute all'iscrizione nel Registro delle Imprese, le **persone giuridiche private** tenute all'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche private ed i **trust** dovranno provvedere alla **comunicazione al Registro delle Imprese dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva**.

Tale adempimento, pertanto, dovrà essere effettuato, da parte dei soggetti interessati, **entro l'8 dicembre 2023**. Considerato che l'8 dicembre 2023 è festivo, il 9 dicembre cade di sabato e il 10 dicembre di domenica, detto termine slitta a **lunedì 11 dicembre 2023**.

DECRETI LEGGE NN. 131 E 132/2023. MISURE IN MATERIA DI ENERGIA, INFLAZIONE, RISPARMIO E RIMODULAZIONE DI TERMINI

di Pierluigi Antonini

NOVITÀ FISCALI

Con due decreti legge – il Decreto Energia e il Decreto Proroghe – il Governo inizia a definire alcune questioni più urgenti e contingenti in vista della prossima manovra 2024 che, come noto, dovrà confrontarsi con gli stretti vincoli di finanza pubblica. Sullo sfondo, l'attuazione della legge delega per la riforma fiscale i cui cantieri sono già stati avviati e sono a pieno regime. Nei due decreti legge appena emanati figurano diverse disposizioni fiscali che vanno dalle misure per il contenimento dei prezzi del settore elettrico e del gas naturale, al ravvedimento delle violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi. Ma anche nuovi termini per rideterminare il valore delle crypto-attività e per le assegnazioni agevolate di beni ai soci.

A "tirare la volata", non solo alla manovra 2024 (che già si preannuncia di complessa gestazione a causa dei vincoli di finanza pubblica), ma anche all'attuazione della legge delega per la riforma fiscale (Legge n. 111/2023, in relazione alla quale iniziano già a trapelare le prime bozze di decreti attuativi), sulla Gazzetta Ufficiale del 29 settembre 2023, n. 228 sono approdati ben due decreti legge.

Si tratta, in particolare, del **Decreto Legge 29 settembre 2023, n. 131**, contenente misure urgenti in materia di energia, interventi per sostenere il potere di acquisto e a tutela del risparmio (c.d. **Decreto Energia**) e del **Decreto Legge 29 settembre 2023, n. 132**, contenente disposizioni urgenti in materia di proroga di termini normativi e versamenti fiscali (c.d. **Decreto Proroghe**). Entrambi contengono alcune disposizioni di carattere fiscale dettate perlopiù da esigenze contingenti, in parte legate agli effetti della crisi economica e finanziaria tuttora in corso. Queste le principali misure – oggetto di commento nel presente contributo – contenute nei due decreti:

Decreto Energia:

- misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale (articolo 1);
- violazioni degli obblighi in materia di certificazione dei corrispettivi (articolo 4).

Decreto Proroghe:

- termini in materia di agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione (articolo 1);
- rideterminazione del valore delle crypto-attività (articolo 2);
- rimessione in termini concernente il versamento di tributi e contributi (articolo 3);
- assegnazione agevolata ai soci (articolo 4);
- misure urgenti in materia di contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas (articolo 7).

Misure urgenti per il contenimento degli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico e del gas naturale (articolo 1)

Con particolare riguardo alle misure fiscali adottate per alleggerire il peso degli aumenti delle bollette di luce e gas, i commi 5 e 6 dell'articolo in esame prevedono la riduzione dell'IVA.

In particolare, il comma 5 prevede che le **somministrazioni di gas metano** usato per combustione per usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, D.Lgs. n. 504/1995⁽¹⁾ (TUA), contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023, sono assoggettate all'aliquota d'**IVA del 5 per cento**, invece che all'aliquota del 10 o del 22 per cento prevista, a seconda dei casi, dal D.P.R. n. 633/1972.

Qualora le somministrazioni siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota d'IVA del 5 per cento si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023.

Il comma 6 prevede che la riduzione dell'aliquota d'IVA dal 22 per cento al **5 per cento** prevista dal comma 5 si estenda anche alle **somministrazioni di energia termica** prodotta con impianti alimentati a gas naturale nell'ambito di un "contratto di servizio energia" nonché alle forniture di **servizi di teleriscaldamento**. Si ricorda che l'applicazione dell'IVA al servizio di teleriscaldamento ad uso residenziale, ai sensi del Decreto IVA, prevede l'applicazione dell'aliquota del 10 per cento alle forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili oppure da impianti di cogenerazione ad alto rendimento. Alle forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si applica l'aliquota ordinaria del 22 per cento.

Viene poi previsto un **contributo straordinario** per complessivi 300 milioni di euro, da erogare ai **nuclei familiari** beneficiari di **bonus sociale elettrico**. Tale contributo integra la protezione già garantita dai bonus sociali, la cui entità viene aggiornata dall'ARERA, a beneficio di tutte le famiglie in condizioni di disagio economico e in modo indipendente dal sistema utilizzato per il riscaldamento e la produzione di acqua calda.

Violazioni degli obblighi in materia di certificazione dei corrispettivi (articolo 4)

L'articolo 4 del Decreto Energia consente ai contribuenti che dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023 hanno commesso una o più **violazioni in materia di certificazioni dei corrispettivi** di cui all'articolo 6, commi 2-bis e 3, D.Lgs. n. 471/1997 di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso** ai sensi dell'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, **anche qualora** le stesse siano state **già oggetto di constatazione** non oltre la data del 31 ottobre 2023.

La regolarizzazione è consentita a condizione che il contribuente non abbia ricevuto la notifica dell'atto di contestazione alla data del perfezionamento del ravvedimento e che tale perfezionamento avvenga entro il 15 dicembre 2023.

Se la regolarizzazione ha ad oggetto le violazioni relative agli obblighi di emissione della ricevuta fiscale o dello scontrino fiscale ovvero quelle relative all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, di queste ultime **non si tiene conto** ai fini del computo per l'irrogazione della **sanzione accessoria** prevista dall'articolo 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997⁽²⁾.

(1) Negli usi industriali, ai sensi dell'articolo 26, comma 3, TUA, oltre agli impianti adibiti ad attività sportiva non dilettantistica, sono compresi gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, per le attività industriali produttive di beni e servizi, per le attività artigianali e per quelle agricole nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione e negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro.

(2) Articolo 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997: "Qualora siano state contestate ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie in applicazione delle disposizioni del citato decreto legislativo n. 472 del 1997, è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese. In deroga all'articolo 19, comma 7, del medesimo decreto legislativo n. 472 del 1997, il provvedimento di sospensione è immediatamente esecutivo. Se l'importo complessivo dei corrispettivi oggetto di contestazione eccede la somma di euro 50.000 la sospensione è disposta per un periodo da un mese a sei mesi. Le sanzioni di cui ai periodi precedenti si applicano anche nelle ipotesi di cui all'articolo 2, commi 1, 1-bis e 2, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, se le violazioni consistono nella mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione, ovvero nella memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri".

Termini in materia di agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione (articolo 1)

Passando all'esame della previsione del Decreto Proroghe, l'articolo 1 prevede l'ulteriore **proroga, dal 30 settembre 2023 al 31 dicembre 2023**, del termine per l'accesso al **Fondo di garanzia per la prima casa**.

Il predetto fondo, come noto, ha lo scopo di agevolare la concessione di mutui per determinate categorie di soggetti per importi non superiori a 250.000 euro.

La proroga, tuttavia, non è generalizzata. Essa, infatti, riguarda soltanto alcuni **soggetti c.d. "prioritarie"**, che **non devono avere un ISEE superiore a 40.000 euro** annui tra i quali si annoverano, in primis, i giovani con meno di 36 anni.

Il limite per il finanziamento coperto da garanzia non può essere superiore all'80%

Rideterminazione del valore delle cripto-attività (articolo 2)

Con l'articolo 2 del Decreto Proroghe viene disposto che agli effetti della **determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze su cripto-attività** (ai sensi dell'articolo 67, comma 1 lett. c-sexies) del TUIR), possedute **alla data del 1° gennaio 2023**, può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR, assoggettando il predetto valore a un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi del **14%**.

Per effetto delle disposizioni in commento, l'imposta sostitutiva deve essere versata, alternativamente in un'**unica soluzione** entro il 15 novembre 2023 ovvero in un massimo di tre rate annuali di pari importo, con applicazioni di interessi del 3% annuo sulle rate successive alla prima, a partire dalla medesima data del 15 novembre 2023.

Per il versamento occorre utilizzare il **Modello F24** utilizzando il **codice tributo "1717"**, denominato Imposta sostitutiva sul valore delle cripto-attività rideterminato al valore normale - articolo 1, comma 133, Legge 29 dicembre 2022, n. 197, istituito dalla Risoluzione n. 36/2023.

Rimessione in termini concernente il versamento di tributi e contributi (articolo 3)

L'articolo 3 del Decreto Proroghe stabilisce una proroga dei termini per i versamenti tributari e contributivi, i cui termini sono scaduti nel periodo dal 4 luglio 2023 al 31 luglio 2023, applicabile a coloro che alla data del 4 luglio 2023 avevano la residenza, ovvero la sede legale od operativa, nei **Comuni** interessati dagli eccezionali **eventi meteorologici** che hanno colpito il territorio della Regione **Lombardia** nel suddetto periodo⁽³⁾.

I versamenti, quindi, possono essere effettuati, **senza sanzioni e interessi**, in un'**unica soluzione entro il 31 ottobre 2023** ma eventuali somme già versate non saranno ripetibili.

Assegnazione agevolata ai soci (articolo 4)

Il Decreto **proroga** dal 30 settembre 2023 **al 30 novembre 2023** i termini per l'effettuazione degli atti relativi alle operazioni agevolate di **assegnazione** di beni ai soci, **cessione** di beni ai soci e **trasformazione** in società semplice.

(3) E per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con Delibera del Consiglio dei Ministri del 28 agosto 2023.

Entro lo stesso termine devono essere **versate**, in un'unica soluzione, le **imposte sostitutive** dell'8%⁽⁴⁾ sulle plusvalenze e del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta. Nessuna proroga, invece, per i termini di versamento delle altre imposte che emergono ordinariamente dalle suddette operazioni (si pensi all'IVA o all'imposta di registro).

Misure urgenti in materia di contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas (articolo 7)

L'articolo 7 del D.L. n. 132/2023, infine, **anticipa al 16 novembre 2023** (rispetto al 31 dicembre 2023) il **termine** entro il quale le imprese energivore, gasivore (e non) possono usufruire in compensazione mediante il Modello F24 dei **crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas** relativi al primo e al **secondo trimestre 2023**.

⁽⁴⁾ Percentuale che cresce al 10,5% per particolari ipotesi.

A ANNULLAMENTO “SPALMACREDITI” E UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEI CREDITI EDILIZI: LE ULTIME NOVITÀ

di Cristina Santoni

Con un unico documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate ha introdotto la possibilità, normativa-mente non prevista, di **richiedere l'annullamento del cd. “spalmacrediti”**, vale a dire la rateiz-za-zione decennale delle singole rate residue dei crediti derivanti da determinati interventi edili-zi e della **scelta di utilizzare in compensazione i crediti edilizi**, purchè “tracciabili”. Entrambe le opzioni sarebbero, a norma di legge, irrevocabili, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha previsto due strumenti specifici per annullare tali scelte.

Il **Provvedimento 22 settembre 2023**, ha infatti indicato **termini e modalità** per presentare l'i- stanza di annullamento:

- della **“rateizzazione lunga” dei crediti residui** derivanti dalle prime opzioni di cessione o sconto in fattura trasmesse all'Agenzia delle Entrate **entro il 31 marzo 2023**, e spettanti per interventi superbonus, sismabonus e finalizzati al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche (detrazione al 75%);
- della scelta di **fruire esclusivamente in compensazione dei crediti d'imposta cd. “traccia- bili”**, vale a dire quelli oggetto di prima opzione **a partire dal 1° maggio 2022** ed a cui è sta- to attribuito un codice identificativo univoco, per l'intero importo di una o più rate.

Al Provvedimento è stato allegato un **modello** dedicato alla richiesta di annullamento della ra- teizzazione decennale del credito; contrariamente, per annullare la scelta di utilizzare i crediti in compensazione, a partire **dal 5 ottobre 2023** è stata implementata una **nuova funzionalità all'interno della Piattaforma di cessione crediti**, sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Annulamento della “rateizzazione lunga” dei crediti

Il comma 3-quinquies, art. 2, D.L. n. 11/2023, intervenendo sull'**articolo 9, comma 4, D.L. n. 176/2022**, ha previsto la **possibilità** per i cessionari e i fornitori **di estendere su 10 anni la frui- zione** tramite compensazione **dei crediti edilizi già formati**, vale a dire oggetto di **prima opzio- ne** di cessione del credito o sconto in fattura **entro il 31 marzo 2023**. Tali crediti, nel caso in cui non si avesse optato per tale alternativa, sarebbero stati fruibili in 4 o 5 quote.

La disciplina della rateizzazione lunga

È consentita, in particolare, la possibilità di rateizzare in **dieci quote annuali** di pari importo, la **quota residua di ciascuna rata** annuale del credito d'imposta riferito:

- agli **anni 2022 e seguenti**, derivante da interventi **superbonus** (art. 119, D.L. n. 34/2020), for- matosi a seguito delle **comunicazioni di opzione** per prima cessione o sconto in fattura, **in- viate** all'Agenzia delle Entrate **fino al 31 ottobre 2022**;
- agli **anni 2023 e seguenti**, derivante dalle **comunicazioni** inviate all'Agenzia delle Entrate:
 - **dal 1° novembre 2022 al 31 marzo 2023**, relative agli interventi **superbonus** (art. 119, D.L. n. 34/2020) e
 - **fino al 31 marzo 2023**, relative agli interventi **sismabonus** (art. 16, commi da 1-bis a 1-septies, D.L. n. 63/2013) e **eliminazione delle barriere architettoniche** (art. 119-ter, D.L. n. 34/2020).



ATTENZIONE

*Ciascuna nuova rata annuale risultante dalla ripartizione può essere **utilizzata esclusivamente in compensazione tramite Modello F24** (art. 17, D.Lgs. n. 241/1997), a partire **dal 1° gennaio al 31 dicembre del relativo anno di riferimento**.*

I termini e le modalità attuative di detta previsione sono stati definiti con il **Provvedimento 18 aprile 2023** mentre i codici tributo necessari per distinguere i crediti compensabili da quelli non compensabili (vale a dire quelli formati a partire dal 1° aprile 2023) sono stati stabiliti con **Risoluzione 2 maggio 2023, n. 19**.

Secondo quanto stabilito da citato Provvedimento 18 aprile 2023, la fruizione della “rateizzazione lunga” è **operativamente attuata** attraverso la trasmissione da parte del soggetto titolare del credito (cessionario o fornitore) di un’**apposita Comunicazione** nella quale viene indicato all’Agenzia la **tipologia** di credito, la **rata annuale da ripartire** nei successivi dieci anni ed il relativo **importo**. Detta comunicazione si poteva effettuare a partire dal 2 maggio 2023 attraverso la funzionalità attiva sulla Piattaforma cessione crediti o, dal 3 luglio 2023, attraverso un intermediario abilitato.

Come anticipato, la comunicazione **può riguardare anche solo una parte della rata del credito** al momento disponibile. La parte residua della rata, così come gli altri crediti nel frattempo acquisiti (formati nel rispetto dei termini individuati dal Provvedimento), potranno essere rateizzati anche in più soluzioni e potranno essere oggetto di successive comunicazioni.

Attivazione della funzionalità in Piattaforma

Al fine di comunicare all’Agenzia delle Entrate la volontà del contribuente di avvalersi della rateizzazione decennale di una o più rate, è stata **attivata sulla Piattaforma cessione crediti l’apposita funzionalità “Ulteriore rateazione”**.



Ulteriore rateazione

Tramite questa funzionalità l'utente può comunicare l'ulteriore rateazione del credito residuo ai sensi dell'articolo 9, comma 4, del DL n. 176 del 2022 e interrogare le comunicazioni già effettuate

[Inserisci comunicazione →](#)
[Interroga comunicazione →](#)

Nella stessa sezione il contribuente può consultare le comunicazioni effettuate e, quando sarà attivata, annullare detta comunicazione, secondo quanto disposto con **Provvedimento 22 settembre 2023**.

Annullamento della comunicazione

Secondo quanto previsto originariamente dal Provvedimento 18 aprile 2023 (punto 3.5), la comunicazione con la quale si richiede la "rateizzazione lunga" è "**immediatamente efficace e non può essere rettificata o annullata**".



ATTENZIONE

Con Provvedimento 22 settembre 2023, l'Agenzia delle Entrate allenta tale chiusura e, pur mantenendo il veto sulla rettifica o modifica della comunicazione, **permette ora di annullarla** su richiesta del titolare del credito.

La richiesta di annullamento deve, in via generale, essere **effettuata tramite il servizio web** che sarà reso disponibile attraverso l'attivazione di una nuova funzionalità (la data di attivazione sarà resa nota con avviso pubblico dall'Agenzia delle Entrate) sulla "**Piattaforma cessione crediti**":

- **direttamente** da parte del fornitore o del cessionario titolare dei crediti;
- avvalendosi di un **intermediario abilitato**.

Tuttavia, fino all'attivazione della funzionalità dedicata sulla Piattaforma, la richiesta di annullamento deve essere **effettuata tramite il modello**, allegato al Provvedimento stesso.

Il modello deve essere **compilato e sottoscritto digitalmente o con firma autografa** dal titolare del credito e deve essere trasmesso tramite PEC all'indirizzo:

annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it.

L'esito della richiesta viene fornito entro 30 giorni dall'invio dell'istanza.

L'accoglimento della richiesta di annullamento comporta:

- la **riduzione dell'ammontare dei crediti fruibili** risultante dalla ripartizione in dieci rate.



ATTENZIONE

Il Provvedimento 22 settembre 2023 precisa quindi che **la richiesta viene respinta interamente se non sono disponibili crediti sufficienti per assorbire la riduzione**. Ciò significa che se una quota o parte di essa risulta già utilizzata, così da non rendere possibile coprire l'intero credito risultante dopo la rateizzazione, l'annullamento non è consentito;

- il **ripristino dell'ammontare della rata del credito originario**, a cui saranno attribuiti il **codice tributo**, l'**anno di riferimento** e la **scadenza originari**, ovvero prima della rateizzazione.

❑ **Modello di richiesta di annullamento**

Allegato al Provvedimento 22 settembre 2023, è stato reso disponibile il **modello**, completo delle **relative istruzioni di compilazione**, che il soggetto è tenuto ad utilizzare per comunicare la richiesta di annullamento della rateizzazione lunga. L'annullamento va richiesto attraverso l'utilizzo del modello fino all'implementazione della relativa funzionalità in Piattaforma cessione crediti.

Nell'istanza di "**Richiesta di annullamento della ripartizione in dieci rate annuali dei crediti residui**", viene richiesto di indicare i **dati relativi ai crediti** (ed alle singole rate) per cui viene richiesto l'annullamento della ripartizione, come di seguito illustrato in forma tabellare.

È presente, inoltre, una pagina con le relative istruzioni.



RICHIESTA DI ANNULLAMENTO DELLA RIPARTIZIONE IN DIECI RATE ANNUALI DEI CREDITI RESIDUI

**DATI DEL TITOLARE
DEL CREDITO
RIPARTITO IN
DIECI RATE ANNUALI**

Si richiede l'annullamento della ripartizione in dieci rate annuali dei crediti indicati nella tabella seguente, con conseguente riduzione dei crediti compensabili della tipologia identificata dal codice tributo e dall'anno della rata e ripristino dei crediti originari.

Cognome e nome (o denominazione)

Codice fiscale Comune (o Stato estero) di nascita

Provincia Data di nascita E-mail Telefono

giorno mese anno

**DATI DEL
RAPPRESENTANTE
LEGALE DEL TITOLARE
DEL CREDITO
RIPARTITO IN DIECI
RATE ANNUALI**

Cognome e nome (o denominazione)

Codice fiscale Comune (o Stato estero) di nascita

Provincia Data di nascita

giorno mese anno

Dati del titolare del credito ripartito in dieci rate annuali	Indicare i dati relativi al titolare del credito ripartito in dieci rate annuali. Nelle istruzioni di compilazione viene suggerito di indicare anche un recapito telefonico e/o un indirizzo di posta elettronica al fine di ricevere le comunicazioni relative alla gestione della richiesta.
Dati del rappresentante legale del titolare del credito ripartito in dieci rate annuali	Indicare, qualora presente, i dati del rappresentante legale del titolare del credito . La compilazione della sezione è richiesta se: - il titolare del credito è un soggetto diverso da persona fisica; - la richiesta di annullamento viene sottoscritta da un soggetto diverso dal titolare del credito (ad esempio in caso di rappresentante legale, rappresentante di minore, inabilitato o interdetto).
Elenco delle operazioni di ripartizione in dieci rate annuali dei crediti di cui si richiede l'annullamento	Indicare i dati relativi ai crediti precedentemente rateizzati e per cui viene richiesto l'annullamento della ripartizione. Al fine di identificare detti crediti, è prevista l'indicazione di dati specifici relativi a ciascun credito annullabile, quali: "Data e ora dell'operazione da annullare", in corrispondenza di tale capo il soggetto deve indicare la data e l'ora che risultano dalla "Piattaforma cessione crediti". Le istruzioni alla compilazione forniscono il percorso attraverso le funzionalità della piattaforma al fine di individuare tali informazioni (funzione "Ulteriore rateazione" --> "Interrogazione comunicazioni ulteriore rateazione"); "Importo complessivo del credito". Nel campo va indicato l'importo complessivo del credito originario per il quale era stata comunicata la ripartizione in dieci rate annuali che si intende annullare; "Crediti da ridurre". Il titolare del credito deve indicare il codice tributo delle nuove rate e il primo e l'ultimo anno di riferimento; "Crediti da ripristinare". Questo campo è utilizzato per indicare il codice tributo e l'anno di riferimento della rata originaria, che si intende ripristinare con l'annullamento della ripartizione.
Sottoscrizione	La richiesta di annullamento può essere sottoscritta con firma digitale o autografa . In quest'ultima ipotesi, è necessario che il soggetto sottoscrittore alleggi al modello copia del documento d'identità .

Annullamento utilizzo in compensazione dei crediti edilizi

Con l'art. 28, D.L. n. 4/2022 è stata introdotta la **tracciabilità dei crediti edilizi** che sono oggetto di prima comunicazione di opzione di cessione/sconto a partire **dal 1° maggio 2022**.

Nell'aggiornare il **Provvedimento 3 febbraio 2022**, attuativo degli articoli 119 e 121, D.L. n. 34/2020, per l'esercizio delle opzioni di cessione e sconto (con Provvedimento 10 giugno 2022), l'Agenzia delle Entrate ha introdotto un **nuovo adempimento** in capo ai cessionari che ricevono un credito edilizio "tracciato", a cui è inoltre **attribuito un codice identificativo univoco** da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni.

I soggetti cessionari e i fornitori, che accettano il credito edilizio formatosi a partire dal 1° maggio 2022, sono infatti tenuti a **comunicare preventivamente** tramite la Piattaforma cessione crediti **la scelta di utilizzo in compensazione tramite Mod. F24 dei crediti**, ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. n. 241/1997, con **riferimento a ciascuna rata annuale**. L'utilizzo in compensazione di ciascuna rata **può avvenire anche in più soluzioni**.

Analogamente a quanto previsto per la scelta di rateizzare le rate residue di credito, anche in questo caso l'opzione di utilizzare il credito in compensazione **dovrebbe essere irrevocabile**.

Sulla Piattaforma di cessione, nella funzionalità relativa alla scelta di utilizzo del credito, era presente, infatti, il seguente avviso:

ⓘ Attenzione: la scelta di utilizzare il credito in compensazione tramite modello F24 è irrevocabile



ATTENZIONE

*Il **Provvedimento 22 settembre 2023** rende tuttavia **revocabile la scelta di utilizzare in compensazione** i crediti, limitatamente a quelli **cd. "tracciabili"**, ammettendo la possibilità per il cessionario del credito di **richiederne l'annullamento**.*

Il citato Provvedimento prevede dunque per i cessionari che hanno optato per l'utilizzo in compensazione del credito, comunicando tale scelta attraverso la Piattaforma cessione crediti, la possibilità di **chiedere l'annullamento di tale opzione per l'intero importo di una o più rate**.



ATTENZIONE

*La richiesta deve essere inoltrata tramite la stessa Piattaforma, direttamente dal soggetto titolare dei crediti (cessionario/fornitore), utilizzando l'**apposita funzionalità "Revoca scelta utilizzo F24"**, nella nuova sezione **"Gestione F24"** che è stata resa **disponibile a decorrere dal 5 ottobre 2023**.*

Gestione F24

Tramite questa funzionalità l'utente può scegliere di utilizzare il modello F24, revocare l'utilizzo del modello F24 e consultare le revoche e le scelte del modello F24

[Scelta utilizzo F24 →](#)
[Revoca scelta utilizzo F24 →](#)
[Consulta scelte/revoche utilizzo F24 →](#)

L'annullamento della scelta, conseguente all'accoglimento della richiesta inoltrata dal cessionario, determina la **riduzione dell'ammontare dei crediti fruibili** tramite modello F24.

In corrispondenza di tali crediti sarà quindi **riattivata la possibilità di cessione delle relative rate**.



ATTENZIONE

*Il Provvedimento 22 settembre 2023 precisa tuttavia che la **richiesta di annullamento viene respinta** limitatamente alle **rate per le quali non risulti disponibile un credito fruibile sufficiente** per lo stesso codice tributo e anno di riferimento.*

Ciò significa che se una rata o parte di essa è già stata utilizzata in compensazione, per tale credito non sarà possibile riattivare la possibilità di ulteriore cessione.

Si segnala, infine, che sulla Piattaforma è stata attivata la possibilità di **interrogare** le scelte di utilizzo in compensazione dei crediti e la relativa revoca.

Consulta scelte/revoche utilizzo F24

Impostare i filtri per modificare l'elenco
 I campi contrassegnati con * sono obbligatori

Tipo operazione: TUTTE		Codice tributo*:
Data operazione Da (gg/mm/aaaa): 		Data operazione A (gg/mm/aaaa):
Importo Da: 	Importo A: 	
Anno di riferimento: 		
Visualizza		

DIFFERENZE TRA INCASSI ELETTRONICI E AMMONTARE DELLE FATTURE/CORRISPETTIVI: LA COMUNICAZIONE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

di Claudia Romano

In un'ottica di **collaborazione tra fisco e contribuente** e al fine di **stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari e favorire l'emersione spontanea**, l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'articolo 1, commi 634-636, Legge n. 190/2014, in presenza di anomalie riscontrate, a seguito di determinati controlli, invia al contribuente specifiche **comunicazioni** al fine di consentire allo stesso di **correggere la propria posizione** avvalendosi del ravvedimento operoso ed usufruire, pertanto, di una riduzione delle sanzioni.

La comunicazione di anomalia dell'Agenzia delle Entrate

A tal proposito l'Agenzia delle Entrate, con **Provvedimento 3 ottobre 2023**, ha previsto la predisposizione di una **comunicazione** per la **promozione dell'adempimento spontaneo** nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono delle **differenze tra:**

- **l'importo complessivo delle transazioni giornaliere** effettuate con strumenti di **pagamento elettronico**, comunicate telematicamente all'Agenzia delle Entrate dagli istituti di credito (art. 22, comma 5, D.L. n. 124/2019);
- **i dati fiscali delle fatture elettroniche** emesse per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato (art. 1, D.Lgs. n. 127/2015) e verso le Pubbliche amministrazioni (art. 1, commi da 209 a 214, Legge n. 244/2007);
- **i dati dei corrispettivi giornalieri** memorizzati elettronicamente e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate (art. 2, D.Lgs. n. 127/2015).



ATTENZIONE

In particolare, l'Agenzia delle Entrate trasmette tale comunicazione al domicilio digitale del contribuente qualora, a seguito dei citati controlli, risulti che l'ammontare dei pagamenti elettronici mensili (incassi tramite POS) è superiore all'ammontare complessivo delle transazioni economiche certificate dalle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici trasmessi nello stesso periodo.

I dati messi a disposizione del contribuente

La **comunicazione**, oggetto dell'anomalia riscontrata, **contiene i seguenti dati:**

- codice fiscale, denominazione\cognome e nome del contribuente;
- numero identificativo della comunicazione e periodo d'imposta;
- codice atto, da riportare nel modello di pagamento F24, in caso di versamenti collegati all'anomalia segnalata;
- descrizione dell'anomalia riscontrata, riferita alla discrepanza tra l'ammontare mensile dei pagamenti elettronici e l'ammontare mensile di imponibile IVA e imposta risultanti dalle fatture elettroniche emesse e/o dai corrispettivi trasmessi telematicamente;
- modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata;
- istruzioni circa gli adempimenti necessari per regolarizzare errori od omissioni, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso;
- modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali inesattezze o elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

Ulteriori dati messi a disposizione

La comunicazione, (che come si dirà in seguito è consultabile anche nell'area riservata del cassetto fiscale) contiene **ulteriori informazioni**, vale a dire:

- l'elenco dei **mesi** dell'anno **in cui si è verificata la presunta anomalia**, riferita allo scostamento tra l'ammontare dei pagamenti elettronici e l'importo di imponibile e IVA desunti dai dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici;
- l'**ammontare giornaliero dei pagamenti elettronici**, al netto di eventuali storni;
- la differenza, calcolata su base mensile, tra l'importo di cui alla lettera b) e la somma degli importi relativi a imponibile e IVA desunti dalle fatture elettroniche emesse e dai corrispettivi telematici trasmessi;
- il codice ABI o il codice fiscale del soggetto obbligato alla comunicazione dei pagamenti elettronici, ai sensi dell'art. 22, comma 5, D.L. n. 124/2019);
- gli **identificativi dei POS a cui i pagamenti elettronici sono riferiti**.

Modalità di invio delle comunicazioni

Come anticipato l'**Agenzia delle Entrate trasmette la comunicazione al domicilio digitale** dei singoli contribuenti; la stessa comunicazione e le relative informazioni di dettaglio, analizzate in precedenza, sono inoltre consultabili nel c.d. "**Cassetto fiscale**" all'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate e nell'interfaccia web "Fatture e corrispettivi", nella sezione "**Consultazione**", area "**Fatture elettroniche e altri dati IVA**".

Attività del contribuente a seguito della comunicazione

Il contribuente, a seguito di tale comunicazione, può:

- **richiedere informazioni** o **segnalare eventuali elementi, fatti e circostanze** non conosciuti dall'Agenzia stessa;
- **regolarizzare** eventuali errori od omissioni **mediante l'istituto del ravvedimento operoso** e beneficiare della riduzione delle sanzioni.



ATTENZIONE

*Il Provvedimento in commento fa specifico riferimento al **D.L. n. 131/2023, c.d. "Decreto Energia"** che, come vedremo, permette di ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso in presenza di una o più violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi commesse tra il 1° gennaio 2022 e fino al 30 giugno 2023.*

Certificazione corrispettivi e ravvedimento decreto energia

Con Decreto Legge 29 settembre 2023, n. 131/2023, c.d. "Decreto Energia", sono state introdotte misure urgenti in materia di energia, interventi per sostenere il potere di acquisto e a tutela del risparmio.



NOVITÀ

*Tra le misure contenute nel Decreto si segnala lo stimolo al ravvedimento in presenza di **violazioni degli obblighi in materia di certificazione dei corrispettivi commesse tra l'1 gennaio 2022 ed il 30 giugno 2023**.*

In particolare il Decreto, all'art. 4, dispone che:



"1. I contribuenti che, dal 1° gennaio 2022 e fino al 30 giugno 2023, hanno commesso una o più violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi di cui all'articolo 6, commi 2-bis e 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, possono avvalersi del ravvedimento operoso di cui all'arti-

colo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche se le predette violazioni siano state già constatate non oltre la data del 31 ottobre 2023, a condizione che non siano state già oggetto di contestazione alla data del perfezionamento del ravvedimento e che tale perfezionamento avvenga entro la data del 15 dicembre 2023.

2. Resta fermo che le violazioni regolarizzate ai sensi del presente articolo non rilevano ai fini del computo per l'irrogazione della sanzione accessoria prevista dall'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471".

In sostanza viene prevista la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso in presenza di una o più **violazioni** in materia di certificazione dei corrispettivi **commesse nel periodo compreso tra l'1 gennaio 2022 ed il 30 giugno 2023**.



Sarà possibile, infatti, **rimuovere tali violazioni**, avvalendosi dell'istituto del ravvedimento applicando la riduzione delle sanzioni dovute, **anche qualora siano state già constatate non oltre la data del 31 ottobre 2023, ma a condizione che non siano state già oggetto di contestazione alla data del perfezionamento del ravvedimento**.

La regolarizzazione dovrà avvenire **entro il 15 dicembre 2023**.

Si tratta in particolare di **violazioni** indicate ai **commi 2-bis e 3, art. 6, D.Lgs. n. 471/1997**, riferite a:

- **mancata o non tempestiva memorizzazione o trasmissione**, ovvero nella **memorizzazione o trasmissione con dati incompleti o non veritieri**;
- **mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione** o di omessa verifica periodica del **Registratore Telematico**;
- **mancata emissione di ricevute fiscali, documenti commerciali o documenti di trasporto** o emissione con **importi inferiori a quelli reali**;
- **omessa annotazione nel registro dei corrispettivi** in caso di mancato o irregolare funzionamento del Registratore Telematico.

Così come disposto dal successivo comma 2, art. 4, Decreto Energia, **le violazioni regolarizzate non rilevano ai fini del computo per l'irrogazione della sanzione accessoria prevista dall'articolo 12, comma 2, D.Lgs. n. 471/1997**.

Si tratta nello specifico della sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da tre giorni ad un mese prevista in caso di accertamento nel corso del quinquennio, di quattro distinte violazioni dell'obbligo di emettere il documento commerciale compiute in giorni diversi.

Criticità rilevate

Nei primi giorni successivi alla ricezione delle lettere di compliance sono state rilevate alcune criticità che possono comportare al contribuente un notevole disagio:

- **uplicazione** o addirittura **triplicazione** delle **transazioni** avvenute con **POS**;
- **disallineamento** tra data di riferimento dei **corrispettivi** e data di incasso comunicata dall'Istituto di credito;
- **assenza di obbligo di certificazione del corrispettivo**;
- **emissione della fattura cartacea** anziché di quella elettronica via SDI.

Comunicazioni dei pagamenti POS con errori (duplicazione/triplicazione incassi)



ATTENZIONE

A conferma della prima criticità, l'Agenzia delle Entrate, con **Comunicato stampa 11 ottobre 2023** ha reso noto di aver ricevuto alcune **segnalazioni**, da parte di contribuenti e intermediari, dalle quali è emerso che **alcuni operatori finanziari**, obbligati per legge alla trasmissione dei dati relativi ai pagamenti elettronici (POS), **hanno commesso degli errori sulle informazioni inviate**.

L'Agenzia evidenzia come sia venuta a conoscenza di queste anomalie solo dopo l'invio delle lettere di compliance relative al confronto tra pagamenti elettronici giornalieri e fatture elettroniche e/o corrispettivi telematici trasmessi.

Tali errori, infatti, si precisa nel comunicato, non sono riferibili all'operato dell'Amministrazione finanziaria, ma si tratta di informazioni trasmesse in forma giornaliera e aggregata, non rilevabili neppure dalle attività di verifica della qualità delle banche dati.



ATTENZIONE

L'Agenzia fa sapere che **si è immediatamente attivata con gli stessi operatori finanziari per individuare nel dettaglio gli errori da loro commessi** e che nei prossimi giorni **invierà ai contribuenti coinvolti una comunicazione di annullamento delle lettere di compliance** che riportano dati sbagliati.

Altre anomalie riscontrabili

Un'altra discrepanza tra corrispettivi e incassi POS può essere dovuta ai giorni di ritardo con cui l'Istituto di credito rende effettivo l'incasso POS (valuta incasso). Questo disallineamento nell'ambito di un mese potrebbe essere poco significativo, ma si possono verificare casi di discordanza.

Inoltre, come previsto dall'art. 2, D.P.R. n. 696/1996 vi sono **operazioni non soggette all'obbligo di certificazione fiscale**.

Considerando i diversi casi in cui i soggetti sono esonerati dall'obbligo di emissione del documento commerciale ed al conseguente invio dei corrispettivi giornalieri, l'Agenzia delle Entrate potrebbe riscontrare delle anomalie e delle differenze tra l'ammontare dei pagamenti elettronici mensili (incassi tramite POS) e l'ammontare complessivo delle transazioni economiche certificate da fatture elettroniche o dai corrispettivi telematici trasmessi nello stesso periodo.

Si pensi al **rivenditore di giornali e tabacchi**: per la cessione di sigarette e giornali quotidiani non è prevista l'emissione di documento commerciale, tuttavia il pagamento può essere effettuato tramite POS.

Analoga situazione potrebbe verificarsi in caso di vendita di valori bollati (si pensi alle marche da bollo acquistate per gli atti giudiziari). Anche in questo caso il rivenditore rilascia un'attestazione di vendita, ma non ha l'obbligo di emettere documento commerciale ed il pagamento può comunque avvenire tramite pagamenti elettronici.

In questi casi, pertanto, potrebbe verificarsi che l'**ammontare dei pagamenti elettronici mensili** (incassi tramite POS) risulti **superiore all'ammontare complessivo dei corrispettivi telematici** trasmessi nello stesso periodo.

Infine vi sono quei **soggetti che potevano ancora emettere fattura cartacea** (si pensi ai contribuenti forfetari) oppure a **coloro che hanno/avevano il divieto di emettere fattura elettronica** (si pensi agli studi medici). Su questo punto, tuttavia, non è chiaro se l'Agenzia delle Entrate abbia operato un'esclusione soggettiva dalla comunicazione di compliance.

Pur comprendendo l'obiettivo dell'Agenzia delle Entrate di contrasto all'evasione, si evidenzia che **la verifica** di queste comunicazioni **richiede notevole tempo**, soprattutto per quei soggetti non strutturati (in contabilità semplificata) e si sottolinea il disagio dei contribuenti che in molti casi, probabilmente, si devono confrontare con delle comunicazioni errate.

A

ACCONTI IRPEF, IRES E IRAP, IMPOSTE SOSTITUTIVE E I CASI DI RIDETERMINAZIONE

di Rita Viviani

La **scadenza**, ai fini del versamento del secondo o unico acconto di IRPEF, IRES e IRAP 2023, è fissata al **30 novembre 2023**.

Allo stesso modo, sono tenuti al versamento dell'**acconto dell'imposta sostitutiva** i soggetti in regime:

- forfetario (Legge n. 190/2014);
- dei contribuenti minimi;
- di "cedolare secca" per i redditi da locazione di immobili ad uso abitativo (D.Lgs. n. 23/2011).

Relativamente ai **soggetti IRES** si precisa che **la scadenza del 30 novembre interessa i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare**; nel caso di esercizio non coincidente con l'anno solare, i soggetti IRES effettuano i versamenti dell'acconto nei seguenti termini:

- **prima rata**, entro lo stesso termine previsto per il pagamento a saldo dell'imposta dovuta per l'anno precedente;
- **seconda rata**, entro l'undicesimo mese del periodo d'imposta di riferimento.



ATTENZIONE

Si ricorda che, relativamente all'**anno 2023**, l'acconto:

- **IRPEF** è pari al **100%** dell'importo indicato a rigo "Differenza", quadro RN (ex art. 11, comma 18, D.L. n. 76/2013);
- **IRES** è pari al **100%** dell'importo indicato a rigo "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente" (ex art. 1, comma 301, Legge n. 311/2004);
- **IRAP** segue le disposizioni previste per l'IRPEF e l'IRES (considerando la tipologia di soggetto passivo IRAP: società di persone oppure società di capitali etc.).

Acconto IRPEF

Sono tenute al versamento dell'acconto IRPEF le **persone fisiche** che per il periodo d'imposta 2022 risultano **a debito** per un importo **superiore ad € 51,65**, calcolato una volta sottratti le detrazioni, i crediti di imposta, le ritenute e le eccedenze.

Il reddito delle società di persone è **imputato a ciascun socio** per la sua quota di partecipazione agli utili. Infatti, diversamente da quanto accade nelle società di capitali, la tassazione avviene "per trasparenza", ossia in capo al singolo socio e non alla società.

Pertanto, ciascun **socio, persona fisica**, determina l'imposta (IRPEF) in base al proprio reddito complessivo: comprensivo sia dei redditi di partecipazione sia di eventuali redditi concorrenti a formare il reddito complessivo.



ATTENZIONE

Analogamente alle società di persone, anche le SRL trasparenti imputano ai soci il reddito conseguito; il soggetto tenuto al versamento dell'acconto IRPEF sarà dunque ciascun socio persona fisica.

Acconto IRES

Sono tenuti al versamento dell'acconto IRES le società e gli enti di cui all'art. 73, comma 1, TUIR e cioè:

- **le società di capitali**: società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata, cooperative e di mutua assicurazione, le società europee (SE) e cooperative europee (SCE), residenti nel territorio dello Stato;

- **gli enti pubblici e privati diversi dalle società**, nonché i trust, residenti nel territorio dello stato che:
 - hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (**enti commerciali**);
 - non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (**enti non commerciali**), nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio;
 - **le società e gli enti di ogni tipo**, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato,
- che nel **periodo d'imposta precedente** risultino a **debito** per un importo superiore ad **€ 20,66**.

Acconto IRAP

In relazione all'acconto IRAP, l'art. 30, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997 rinvia alle disposizioni previste per le imposte sui redditi:

 *"Nel periodo di imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti acconti dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Gli acconti sono versati con le modalità e nei termini per queste stabiliti".*

Pertanto, l'acconto IRAP è dovuto:

- per le **società di persone o associazioni di cui all'art. 5, TUIR**, nella misura pari al **100%** dell'importo indicato al rigo "Totale imposta", se l'importo è **superiore a € 51,65**;
- per gli **altri soggetti**, con esclusione delle Amministrazioni pubbliche ed altri organi dello Stato, nella misura del **100%** dell'importo indicato al rigo "Totale imposta", se l'importo è **superiore ad € 20,66**.

Determinazione dell'acconto IRPEF ed IRES (ed IRAP)

Al fine della determinazione dell'acconto dovuto, l'art. 17, comma 3, D.P.R. n. 435/2001 stabilisce che:

 *"I versamenti di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche (...), nonché quelli relativi all'imposta regionale sulle attività produttive, sono effettuati in due rate salvo che il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non superi euro 103".*

Conseguentemente, per la determinazione dell'acconto, è possibile distinguere tre casi specifici:

- acconto **non dovuto**;
- acconto **dovuto** da corrispondere in **unica soluzione** (a novembre), oppure
- acconto **dovuto** da corrispondere in **duplice soluzione** (a giugno/luglio e novembre).

Acconto non dovuto

Il versamento dell'acconto non è dovuto qualora l'imposta del **periodo precedente** risulti **non superiore a**:

- **€ 51,65** (€ 51,00 tenendo conto dell'arrotondamento all'unità di euro) **per l'IRPEF** (Rigo "Differenza");
- **€ 20,66** (€ 20,00 tenendo conto dell'arrotondamento all'unità di euro) **per l'IRES** (Rigo "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente").

Il contribuente **non è tenuto al versamento dell'acconto 2023**.



ATTENZIONE

Per converso, l'acconto è dovuto se è indicato un importo pari o superiore a **€ 52,00** (per i soggetti IRPEF) ed **€ 21,00** (per i soggetti IRES).

Acconto dovuto

Vi sono **due modalità** con le quali è possibile determinare l'importo dovuto come acconto IRPEF ed IRES per il 2023:

1. sulla base della dichiarazione dei redditi, in base all'**imposta dovuta per i redditi 2022** (c.d. **metodo storico**);
2. in base all'**imposta stimata** che il contribuente ipotizza di dover versare in relazione al **reddito previsto per l'anno 2023** (c.d. **metodo previsionale**).

Per quanto riguarda l'**IRAP** invece il contribuente determina l'acconto:

- in base all'imposta dovuta sul **valore della produzione netta 2022** (rigo "Totale imposta") se utilizza il metodo storico;
- in base all'imposta stimata che il contribuente ipotizza di dover versare in relazione al **valore della produzione netta 2023** se utilizza il metodo previsionale.

☐ Metodo storico

Il **metodo storico** consiste nel considerare come **base di calcolo** l'imposta a saldo risultante dalla **dichiarazione dei redditi presentata nel 2023** e relativa al periodo d'imposta precedente.

Pertanto, ai fini del calcolo degli acconti IRPEF ed IRES si dovrà considerare:

- il **100%** dell'importo esposto a rigo **"Differenza"**;
- il **100%** dell'importo esposto a rigo **"IRES dovuta o differenza a favore del contribuente"**.

Per quanto riguarda invece gli **acconti IRAP** bisognerà far riferimento al rigo IR22 **"Totale imposta"** sia per i soggetti passivi IRPEF che per quelli IRES.

☐ Metodo previsionale

Il contribuente, nel caso in cui ritenga di realizzare redditi inferiori (o minor imposta) nell'anno successivo, ha la facoltà di versare **un minor acconto, senza incorrere in sanzioni**, utilizzando il c.d. **"metodo previsionale"**, purché la **somma degli acconti versati in base alla stima** sia **almeno pari**:

- per l'acconto **IRPEF**, al **100%** del rigo **"Differenza"**, che in base alle presunzioni effettuate, **dovrebbe** comparire nella dichiarazione dei redditi **da presentare nel 2024** (con riferimento ai redditi 2023);
- per l'acconto **IRES**, al **100%** del rigo **"IRES dovuta o differenza a favore del contribuente"** che si suppone **dovrebbe** indicarsi nella dichiarazione dei redditi **da presentare nel 2024** (con riferimento al periodo d'imposta precedente).

Le situazioni che possono dar luogo ad un'**imposta 2023 inferiore a quella conseguita nel 2022** sono ad esempio:

- minori ricavi/compensi conseguiti dall'impresa o dal professionista;
- costi di impresa o di lavoro autonomo di rilevante importo;
- maggiori oneri deducibili o detraibili;
- cessazione o riduzione dell'attività;
- opzione per il regime di cedolare secca a partire dal 2023.

Generalmente il contribuente, entro il 30 novembre dell'anno in corso, può effettuare una **stima sufficientemente attendibile** dei redditi complessivamente conseguiti nell'intero periodo d'imposta e dei valori che danno diritto a detrazioni o deduzioni, ed in effetti nulla vieta al contribuente di versare il primo acconto (giugno/luglio) con il metodo storico ed il secondo (novembre) utilizzando il calcolo previsionale.

Tuttavia, nel caso di versamento dell'acconto in base a stima è consigliabile mantenere criteri prudenziali di calcolo, viste le molteplici variabili che condizionano la determinazione dell'imposta dovuta per l'anno in corso.



ATTENZIONE

Se la previsione dovesse risultare inesatta, anche per motivi indipendenti dalla volontà del contribuente, si applicheranno le sanzioni per insufficiente versamento d'acconto (30% della somma non versata, fatta salva la possibilità del ricorso all'istituto del ravvedimento operoso).

Versamento

Il versamento dell'acconto dovuto può essere effettuato in **un'unica soluzione** o in **due rate**, a seconda dell'ammontare dell'imposta dovuta.

Ai fini del calcolo dell'acconto dovuto, l'art. 17, comma 3, D.P.R. n. 435/2001 stabilisce che i versamenti **"sono effettuati in due rate salvo che il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non superi euro 103"**.

Pertanto, per quanto riguarda la **determinazione** dell'acconto in unica o duplice soluzione, è necessario riferirsi al primo acconto e quindi con riferimento al **100%** del rigo **"Differenza"** del Mod. REDDITI PF (**"IRES dovuta o differenza a favore del contribuente"** per il Mod. REDDITI SC e ENC).

Secondo quanto previsto dall'**art. 58, comma 1, D.L. n. 124/2019**, i soggetti che:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli **ISA**;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del MEF;

versano degli acconti di IRPEF/IRES in **due rate di pari importo**, vale a dire del **50% ciascuna**, in luogo del 40% e 60%.

Quindi a seconda della tipologia d'imposta e del tipo di soggetto tenuto al versamento, occorre distinguere **due modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta**:

- l'acconto dei **soggetti senza ISA**, dovuto nella misura del **40%** prima rata e del **60%** seconda rata;
- l'acconto dei **soggetti con ISA**, dovuto nella misura del **50%** prima rata e del **50%** seconda rata.



ATTENZIONE

La diversa misura dell'acconto influisce anche sul limite oltre il quale l'acconto deve essere versato in due rate; in particolare:

- *per i soggetti senza ISA, l'acconto deve essere versato in due rate se il debito d'imposta è superiore ad € 257,52;*
- *per i soggetti con ISA, l'acconto deve essere versato in due rate se il debito d'imposta è superiore ad € 206,00.*

Dunque, la modalità di determinazione dell'acconto di cui al D.L. n. 124/2019 riguarda i **contribuenti che esercitano un'attività per la quale è stato approvato il relativo ISA**, con ricavi/compensi non superiori al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo Decreto di approvazione del Ministro dell'economia e delle finanze; **rientrano** tra i soggetti in esame **anche i contribuenti che**:

- applicano il **regime dei minimi e forfetario**;
- determinano il reddito con **altre tipologie di criteri forfetari**;
- ricadono in altre **cause di esclusione dell'applicazione degli ISA**.

La determinazione dell'acconto nella misura del 50% prima rata e 50% seconda rata è applicabile anche alle altre imposte sostitutive dovute dal medesimo contribuente.

❑ **Versamento dell'acconto in un'unica soluzione - soggetti senza ISA**

Il versamento degli acconti IRPEF ed IRES va effettuato in **un'unica soluzione entro il 30 novembre** qualora si verifichi una delle seguenti situazioni:

- **acconto IRPEF**: se il rigo "Differenza" è **superiore ad € 51,65 ma inferiore ad € 257,52**;
- **acconto IRES**: se il rigo "IRES dovuta o differenza a favore del contribuente" è **superiore ad € 20,66 ma inferiore a € 257,52**.



ATTENZIONE

*Si ricorda che gli importi esposti in dichiarazione vanno **arrotondati all'unità di euro**.*

❑ **Versamento dell'acconto in un'unica soluzione - soggetti con ISA**

Il versamento degli acconti IRPEF ed IRES va effettuato in **un'unica soluzione entro il 30 novembre** qualora si verifichi una delle seguenti situazioni:

- **acconto IRPEF**: se il debito d'imposta è **superiore ad € 51,65 ma pari o inferiore ad € 206,00**;
- **acconto IRES**: se il debito d'imposta è **superiore ad € 20,66 ma pari o inferiore ad € 206,00**.

❑ **Versamento dell'acconto in due rate - soggetti senza ISA**

La disciplina previgente alle novità introdotte dal D.L. n. 124/2019 continua a dover essere applicata dai **soggetti per i quali non sono stati approvati gli ISA** (si veda meglio il paragrafo successivo).

Per i **soggetti IRPEF**, se l'importo a debito indicato in dichiarazione risulta **pari o superiore ad € 258,00**, il versamento dell'acconto è fissato nelle seguenti misure:

- 1ª rata: **40%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente;
- 2ª rata: **60%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente.

Per i **soggetti IRES**, se l'importo a debito indicato in dichiarazione risulta pari o superiore ad € 258,00, il versamento dell'acconto è fissato nelle seguenti misure:

- 1ª rata: **40%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente;
- 2ª rata: **60%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente.

❑ **Versamento dell'acconto in due rate - soggetti con ISA**

Per i **soggetti IRPEF**, se l'importo a debito indicato in dichiarazione risulta **pari o superiore ad € 207,00**, il versamento dell'acconto è fissato nelle seguenti misure:

- 1ª rata: **50%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente;
- 2ª rata: **50%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente.

Per i **soggetti IRES**, se l'importo a debito indicato in dichiarazione risulta **pari o superiore ad € 207,00**, il versamento dell'acconto è fissato nelle seguenti misure:

- 1ª rata: **50%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente;
- 2ª rata: **50%** dell'imposta complessiva relativa all'anno precedente.

Versamento acconto IRAP

Si ricorda che l'**acconto IRAP** è determinato applicando le **stesse regole per l'acconto IRPEF ed IRES**. Lo stesso è quindi stabilito nella misura del 100% per le società ex art. 5, TUIR, sia per i soggetti IRES e deve essere versato con le modalità e i termini previsti per l'acconto IRPEF/IRES come sopra riportato.

Acconto imposte sostitutive

Sono tenuti al versamento dell'**acconto dell'imposta sostitutiva** i soggetti in regime:

- dei minimi;
- forfetario;
- di "**cedolare secca**" per i redditi da locazione di immobili ad uso abitativo (D.Lgs. n. 23/2011).

Acconto imposta sostitutiva contribuenti forfetari

Ai sensi dell'articolo 1, comma 64, Legge n. 190/2014, il reddito di lavoro autonomo/impresa è assoggettato ad un'**imposta sostitutiva dell'IRPEF**, delle relative **addizionali** e dell'**IRAP** in misura pari al **15%** (5% per i forfetari start-up a partire dal 2016, ai sensi del comma 65, Legge n. 190/2014).

Per i soggetti in regime forfetario l'**imposta sostitutiva viene liquidata (anche in acconto) con le stesse modalità e termini previsti per i soggetti IRPEF**.

☐ **Soggetti provenienti da altri regimi**

I contribuenti che nel 2023 accedono al regime fiscale agevolato possono provenire da:

→ **regime ordinario.**

Il contribuente che proviene dal regime ordinario, transitando ad un regime con imposta sostitutiva, può valutare l'ipotesi di una **determinazione dell'acconto IRPEF in via previsionale**, non considerando il reddito d'impresa/lavoro autonomo; si deve prestare attenzione anche al fatto che gli altri redditi posseduti dal contribuente potrebbero aumentare da un anno all'altro.

Non si ritiene obbligatorio versare gli **acconti** dell'imposta sostitutiva del **15%**;

→ **regime dei minimi** (art. 27, comma 1 e 2, D.L. n. 98/2011).

I soggetti che provengono dal regime dei minimi, nel 2022 erano soggetti ad imposta sostitutiva del 5%.

Il passaggio di regime comporta un aumento dell'imposta, quindi, dal 5 al 15%; tuttavia si tratta di **imposte sostitutive differenti** e quindi non si ritiene obbligatorio versare gli acconti dell'imposta sostitutiva del 15%.

☐ **Acconti in caso di fuoriuscita dal regime forfetario**

I contribuenti che **nel 2022** hanno adottato il **regime forfetario** e fuoriescono con l'**anno 2023**, per opzione o per perdita dei requisiti e delle condizioni di mantenimento del regime, transitano in **regime ordinario**. In tal caso:

- il **reddito 2022, essendo determinato in via forfetaria**, è assoggettato ad **imposta sostitutiva**;
- il **reddito 2023 sarà determinato nei modi ordinari** ed assoggettato ad IRPEF.

Nel 2023 il contribuente è soggetto all'IRPEF, e quindi dovrebbe versare l'acconto per tale imposta, ma non presenta nel 2022 base imponibile per l'individuazione dell'acconto.

Tuttavia, coloro che fuoriescono dal regime forfetario **possono versare l'acconto dell'imposta sostitutiva che successivamente sarà conteggiato per la determinazione dell'IRPEF** (Mod. REDDITI 2023).

Acconto imposta sostitutiva dei contribuenti minimi

Ai sensi dell'articolo 27, comma 1, D.L. n. 98/2011 il reddito di lavoro autonomo/impresa è assoggettato ad un'**imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali in misura pari al 5%**.

Per i soggetti in regime dei contribuenti minimi **l'imposta sostitutiva viene liquidata (anche in acconto) con le stesse modalità e termini previsti per i soggetti IRPEF.**

Si ricorda che, relativamente al regime dei contribuenti minimi:

- **non è più possibile l'accesso dal 1° gennaio 2016;**
- **è possibile la permanenza fino alla sua scadenza naturale** per coloro che applicano tale regime al 31 dicembre 2015, ossia:
 - nei primi cinque anni di attività;
 - entro il limite maggiore del compimento del trentacinquesimo anno di età.

❑ **Acconti in caso di fuoriuscita dal regime agevolato**

I contribuenti che **fuoriescono dal regime agevolato dei contribuenti minimi** risultano **soggetti ad IRPEF**, oppure ad **imposta sostitutiva al 15%** se gli stessi accedono al **regime forfetario** (e sono in possesso dei requisiti).

Nel primo caso i **soggetti fuoriusciti** dal regime **versano l'acconto dell'imposta sostitutiva** (ancorché per lo stesso periodo siano soggetti all'IRPEF) **che successivamente verrà fatta "confluire" nell'IRPEF.**

Tali soggetti possono però **scegliere di non versare l'acconto dell'imposta sostitutiva**, posto che non saranno più soggetti a tale imposta.

Nel secondo caso, i contribuenti che fuoriescono dal regime dei minimi (ad esempio, a partire dal 1° gennaio 2022) e adottano il regime forfetario, **determineranno il reddito 2023 in via forfetaria**, assoggettando lo stesso ad imposta sostitutiva con aliquota del 15%.

Acconto per i soggetti in regime di "cedolare secca"

L'art. 3, D.Lgs. n. 23/2011, ha introdotto la c.d. **"cedolare secca"**, l'imposta **sostitutiva del 21%** (**10%** in caso di **contratti c.d. "concordati" ex art. 2, commi 3 e 5, Legge n. 431/98**) da **applicare** ai redditi da locazione di immobili ad uso abitativo.

Per la cedolare secca è previsto il versamento in acconto e a saldo.



ATTENZIONE

Si ricorda che per effetto di quanto previsto dal comma 1127, Legge di Bilancio 2019, a partire dal 2021 l'importo dell'acconto da versare a titolo di cedolare secca deve essere calcolato sul 100% dell'imposta dovuta per l'anno precedente.

❑ **Determinazione degli acconti dovuti**

Come per gli acconti IRPEF, anche **l'acconto della cedolare secca non è dovuto se l'imposta sostitutiva** su cui calcolare l'acconto risulta **pari o inferiore ad € 51,65.**

Dovrà essere pagato:

1. in **un'unica soluzione se l'acconto** d'imposta sostitutiva è **inferiore a € 257,52;**
2. in **due rate**, se tale valore è maggiore o uguale a **€ 257,52.**

Qualora il soggetto debba versare l'acconto in due rate, dovrà versare:

- la **prima**, nella misura del 40%;
- la **seconda**, nella misura del 60% dell'imposta complessiva entro il 30 novembre.

In relazione, invece, ai **soggetti ISA**, l'acconto deve essere versato in due rate (50% ciascuna) nel caso in cui d'importo superiore a **€ 206,00.**

☐ **Accesso o fuoriuscita dal regime della cedolare secca**

L'accesso o la fuoriuscita dal regime di tassazione sostitutivo ha riflessi anche sugli **acconti IRPEF**. In particolare:

- il contribuente che **accede a partire dal 2023 per il primo anno al regime della cedolare secca**, per la determinazione degli acconti deve considerare quanto di seguito illustrato. Con riferimento:
 - all'**imposta sostitutiva**, il contribuente **non è tenuto a versare l'acconto** poiché nel 2022 non era soggetto a tale imposta;
 - all'**IRPEF**, il soggetto ha la possibilità di **ridurre gli acconti dovuti ricorrendo al metodo previsionale**, in considerazione del fatto che nell'anno successivo i redditi da locazione di tali immobili non concorreranno alla composizione del reddito imponibile IRPEF e pertanto l'imposta dovuta in dichiarazione potrebbe essere minore o addirittura azzerarsi;
- il contribuente in regime di cedolare secca che ne **fuoriesca a partire dal 2023**, per la determinazione degli acconti deve considerare che con riferimento:
 - all'**imposta sostitutiva**, poiché nel 2023 non sarà più soggetto a tale imposta, può su base previsionale decidere di **non versare (o ridurre) l'acconto della cedolare**;
 - all'**IRPEF**, per la parte di reddito di locazione di tali immobili **non è tenuto al versamento dell'acconto**, poiché nel 2022 il contribuente non era soggetto a tale imposta.

Acconti 2022 IVIE e IVAFE

Ad entrambe le imposte si applicano le **disposizioni previste per l'IRPEF**, ivi comprese quelle relative alle modalità di versamento delle **imposte in acconto e a saldo**.



ATTENZIONE

*L'art. 58, comma 1, D.L. n. 124/2019 ha determinato nuove modalità di versamento degli acconti di IRPEF/IRES e IRAP a favore dei **soggetti con un codice attività rientrante in un ISA approvato**; pertanto, occorre distinguere **due modalità di calcolo dell'acconto dell'imposta**:*

- l'acconto dei **soggetti senza ISA**, dovuto nella misura del **40%** prima rata e del **60%** seconda rata;
- l'acconto dei **soggetti con ISA**, dovuto nella misura del **50%** prima rata e del **50%** seconda rata.

A decorrere dal 1° gennaio 2023, per effetto delle modifiche della L. n. 197/2022, l'IVAFAE è dovuta anche sulle crypto-valute.

L'acconto 2023 relativo all'IVIE e IVAFAE:

- **non è dovuto**, se l'importo del rigo RW6, colonna 1 (IVAFAE) o rigo RW7, colonna 1 (IVIE), **non supera € 52,00**;
- **è dovuto** se l'importo del rigo RW6, colonna 1 (IVAFAE) o rigo RW7, colonna 1 (IVIE), **supera € 52,00**. L'importo dovuto deve essere versato:
 - in unica soluzione, se è pari o inferiore a € 257,00 (€ 206,00 per i soggetti ISA);
 - in due rate, se è superiore a € 257,00 (€ 206,00 per i soggetti ISA).

I casi di rideterminazione degli acconti

In determinati casi, il calcolo degli acconti IRPEF, IRES ed IRAP avviene considerando, oltre alle regole ordinarie sopra illustrate, **ulteriori disposizioni specifiche**.

La rideterminazione degli acconti si effettua **ricalcolando l'imposta dovuta** in relazione ai redditi 2022 ed utilizzando la stessa quale base di calcolo per la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2023.

Attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto

L'art. 49-bis, comma 5, D.Lgs. n. 171/2005 ha disposto l'assoggettamento ad **imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, nella **misura del 20%**, dei proventi derivanti dall'**attività di noleggio occasionale** (ossia di durata complessiva non superiore a 42 giorni).

Con **Provvedimento 13 dicembre 2013**, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito le modalità semplificate di documentazione e di dichiarazione dei **proventi derivanti da noleggio occasionale di unità da diporto** (non superiore a 42 giorni) e delle **modalità di versamento dell'imposta sostitutiva del 20%**.

Come previsto dall'art. 49-bis, comma 5, D.Lgs. n. 171/2005, e come confermato anche dalle istruzioni ministeriali, **l'acconto** è calcolato **tenendo conto anche di tali redditi**. Ai fini del corretto calcolo dell'acconto 2023, pertanto, **il reddito complessivo dovrà essere rideterminato** comprendendo anche i redditi in esame, assoggettati ad imposta sostitutiva.

Acconto IRPEF/IRES e deduzione forfetaria distributori carburanti

La Legge 12 novembre 2011, n. 183, all'art. 34, **ha confermato e introdotto a regime la deduzione forfetaria a favore degli esercenti impianti di distribuzione per autotrazione al fine di "tenere conto dell'incidenza delle accise sul reddito d'impresa degli esercenti impianti di distribuzione di carburante"**.

L'agevolazione in esame consiste, per i gestori degli impianti di distribuzione di carburanti, in **una deduzione dal reddito d'impresa in percentuali fisse in base agli scaglioni di ricavi**:

- **1,1%** dei ricavi fino a **€ 1.032.000,00**;
- **0,6%** dei ricavi oltre **€ 1.032.000,00** e **fino a € 2.064.000,00**;
- **0,4%** dei ricavi oltre **€ 2.064.000,00**.



ATTENZIONE

Secondo quanto previsto dal comma 2, articolo 34, Legge n. 183/2011, per il **calcolo dell'acconto dovuto** la deduzione forfetaria **non deve essere considerata** e quindi lo stesso va calcolato assumendo quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata senza tener conto della deduzione in esame. Si noti che il ricalcolo dell'acconto dovrà essere effettuato ogni anno (disposizione a regime).

Sopravvenienze attive per contributi ricevuti da imprese in procedure di crisi

In presenza di sopravvenienze attive derivanti da contributi ricevuti dalle imprese sottoposte a procedure di crisi, l'art. 14, comma 2, D.L. n. 18/2016 ha previsto, limitatamente ai contributi ricevuti nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 18/2016 (in genere 2016), una **deduzione dal reddito ripartita in 5 quote costanti da effettuarsi nelle dichiarazioni dei redditi relative ai 5 periodi d'imposta successivi**, sempre che tali proventi abbiano concorso integralmente a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati.



ATTENZIONE

Ulteriormente, l'art. 14, comma 3, D.L. n. 18/2016, dispone che la **determinazione dell'acconto dovuto per i periodi d'imposta per i quali è operata la deduzione** di cui al sopra citato comma 2 è effettuata considerando, **quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza di detto articolo 14**.

Di conseguenza, in tale situazione sarà necessario **rideterminare l'acconto IRPEF/IRES**, ricalcolando il reddito d'impresa senza tener conto di detta deduzione e di conseguenza rideterminare l'IRPEF/IRES ai soli fini dell'acconto dovuto.

L'ATTIVITÀ DEL CHIROPRACTICO È ESENTE DA IVA

di Massimiliano Frizzera

Ordinanza della Corte di Cassazione 28 settembre 2023, n. 27549



L'attività di **chiropratico** rientra tra le prestazioni sanitarie **esenti dall'IVA**, di cui all'art. 10, comma 1, n. 18), D.P.R. n. 633/1972, a ciò **non ostando la mancata adozione del regolamento attuativo** richiesto dall'art. 2, comma 355, Legge n. 244/2007.

I fatti

Un contribuente, che svolgeva la professione sanitaria di **chiropratico**, ricorreva di fronte alla **CTP** avverso un avviso di accertamento, con il quale l'Agenzia delle Entrate ne aveva rideterminato il reddito imponibile ai fini IVA.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, l'attività di chiropratico non poteva essere annoverata tra quelle sanitarie **esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 18), D.P.R. n. 633/1972**, considerata l'**assenza del regolamento attuativo** richiesto dall'art. 2, comma 355, Legge n. 244/2007, ai fini dell'istituzione del **Registro dei dottori in chiropratica**.

La CTP accoglieva parzialmente il ricorso e il contribuente appellava in **CTR**. Il Giudice di seconde cure rigettava il gravame, condividendo le ragioni poste a fondamento dell'avviso di accertamento. Il contribuente proponeva ricorso per **Cassazione**.

La sentenza

La Suprema Corte ricorda che, per lungo tempo, la giurisprudenza di legittimità era ferma nel ritenere inapplicabile l'esenzione IVA all'attività svolta da chiropratici, proprio in ragione della mancata emanazione del provvedimento di attuazione.

Di recente, invece, sulla scorta degli insegnamenti della **Corte di Giustizia**, la Cassazione ha effettuato un *revirement* di tale orientamento.

Secondo la giurisprudenza unionale, infatti, l'applicazione dell'esenzione non è riservata alle prestazioni effettuate da chi esercita una professione medica o paramedica regolamentata dalla legislazione nazionale; essa presuppone, piuttosto, che la prestazione sanitaria alla persona sia fornita da **soggetti in possesso delle necessarie qualifiche professionali** e che sia **rispettato il principio di neutralità fiscale**, di modo che prestazioni simili, in concorrenza tra loro, non siano trattate in modo diverso ai fini IVA.

Ne consegue, a parere della Corte, che:

 *"non è ragionevole far dipendere il beneficio dell'esenzione IVA, ..., dalla emanazione di un regolamento ministeriale che ne disciplini lo svolgimento, ostandovi l'insegnamento della Corte di giustizia ..., che lo riserva a persone qualificate e in possesso dei titoli necessari, indipendentemente dalla loro iscrizione ad un albo professionale".*

Tuttavia, non potendosi prescindere da un controllo dei requisiti per l'esercizio della chiropratica, spetta al **giudice di merito** valutare la sussistenza delle **necessary abilità e qualifiche professionali** in capo al soggetto che esercita tale attività e che chiede di beneficiare dell'esenzione.

La Corte **accoglie il ricorso**.

A

ACCONTI IVS ARTIGIANI E COMMERCianti E GESTIONE SEPARATA 2023

di Luana Iovine

Entro il prossimo **30 novembre** i soggetti iscritti alla Gestione IVS e alla Gestione Separata INPS sono tenuti a versare la **II rata dell'acconto 2023 dei contributi previdenziali**.

In particolare, le modalità temporali di versamento del contributo IVS relativo al periodo d'imposta 2023 devono rispettare specifiche scadenze.

Con riferimento ai versamenti in acconto:

- **contributi previdenziali fissi** (calcolati sul **reddito minimale** pari a **€ 17.504,00**) da versare in **4 rate**:
 - **16 maggio 2023;**
 - **21 agosto 2023;**
 - **16 novembre 2023;**
 - **16 febbraio 2024;**
- **contributo versato sull'eventuale eccedenza** di reddito rispetto al minimale da versare in **2 rate** di pari importo:
 - **30 giugno 2023 (31 luglio 2023, con maggiorazione dello 0,40%)** per i soggetti senza ISA;
 - **20 luglio 2023 (31 luglio 2023, con maggiorazione dello 0,40%)** per i soggetti con ISA;
 - **30 novembre 2023.**



ATTENZIONE

Si ricorda che, a seguito degli eventi alluvionali che si sono verificati in alcune zone dell'Emilia Romagna, Marche e Toscana nel mese di maggio, sono stati sospesi, per il periodo 1° maggio - 31 agosto alcuni versamenti relativi a contributi previdenziali degli iscritti alla Gestione Separata e all'IVS.

[Per approfondimenti, si rimanda all'articolo "Le novità del c.d. "Decreto alluvioni" nel Notiziario di luglio 2023.](#)

Determinazione dell'acconto 2023 - Artigiani e commercianti

Gli **artigiani** e **commercianti** sono tenuti al versamento dei contributi:

- **personali;**
- dei **propri coadiuvanti e coadiutori** (distinguendoli in base alla loro età, se maggiore o inferiore a 21 anni).

La contribuzione per i soggetti IVS si sostanzia in **un versamento in acconto** ed eventualmente un **versamento a saldo**.

Il contributo in **acconto**, calcolato sulla base del reddito d'impresa relativo all'anno precedente (reddito 2022 per l'acconto 2023), è versato:

- in **4 rate**, di importo **fisso** e calcolate direttamente dall'INPS sul **reddito minimale**; ed eventualmente
- in **2 ulteriori rate**, di **uguale importo**, calcolate sul **reddito eccedente il minimale**.

Il calcolo del contributo dovuto avviene considerando come **base imponibile** la **totalità dei redditi d'impresa**:

- **dichiarati ai fini IRPEF** (e non soltanto quelli derivanti dall'attività che dà titolo all'iscrizione nella gestione di appartenenza). Rileva anche la quota di reddito del socio di SRL solo se lo stesso socio presta attività lavorativa nella società;
- **relativi all'anno in cui si riferiscono** i contributi stessi.

L'acconto è calcolato sulla base del reddito prodotto nell'anno precedente (2022) e dichiarato nel 2023: solo in sede di dichiarazione dei redditi 2024 (relativa al 2023), pertanto, sarà possibile determinare esattamente l'importo dovuto ed il relativo saldo (debito o credito).

Per ogni assicurato si dovrà tener conto del reddito dichiarato ai fini IRPEF nel singolo quadro del Mod. REDDITI. In contemporanea presenza sia di redditi che di perdite i contributi a conguaglio e quelli a saldo vanno calcolati sull'importo risultante dalla **sottrazione del reddito negativo** da quello di **segno positivo**.

I rigi di riferimento del Mod. REDDITI 2023, da utilizzare ai fini del calcolo della contribuzione, sono quelli di seguito riportati:

Quadro	Rigo	Soggetto iscritto all'IVS	Soggetto tenuto al versamento
RF	RF63 - RF98 - RF100, col. 3	Titolare	Titolare impresa
RG	RG36	Titolare	Titolare impresa
RH	RH14	Socio	Socio
		Collaboratore di impresa familiare	Titolare impresa familiare
RE	RE25	Titolare	Titolare professione
LM	LM6 - LM9 (soggetti in regime dei minimi) LM34, col. 1 - LM37, col. 1 (soggetti in regime forfetario. Se ne hanno fatto richiesta, la contribuzione viene ridotta del 35%.)	Titolare	Titolare impresa

Gli altri parametri da utilizzare per il calcolo della contribuzione sono:

- le **aliquote contributive** (che variano a seconda della categoria dei soggetti e dei redditi a cui si riferiscono);
- i **massimali e minimali contributivi**, in riferimento alla contribuzione IVS 2023.

Contribuzione 2023

La **Circolare INPS 10 febbraio 2023, n. 19**, ha previsto i parametri per la contribuzione IVS, relativi al periodo d'imposta 2023.

Nell'ambito del contributo in esame vengono riportati i valori relativi alla **contribuzione 2023 riferita a commercianti e artigiani in merito**:

- alle **aliquote contributive**;
- ai **massimali e minimali contributivi**;
- alle **agevolazioni contributive**.

Con riferimento ai soli iscritti alla gestione degli esercenti attività commerciali risulta applicabile l'obbligo di versamento dell'**aliquota aggiuntiva dello 0,48%**, a copertura dell'**indennizzo spettante per la cessazione dell'attività**.

La tabella di seguito proposta indica quanto disposto in relazione:

- alle **aliquote contributive**;
 - ai **massimali e minimali contributivi**;
- in riferimento alla contribuzione IVS 2023.

REDDITO	TITOLARE, SOCIO, COLLABORATORE		COLLABORATORE, CON ETÀ NON SUPERIORE A 21 ANNI	
	Artigiani	Commercianti	Artigiani	Commercianti
Fino a € 52.190,00	24,00%	24,48%	23,25%	23,73%
Oltre € 52.190,00 fino a € 86.983,00	25,00%	25,48%	24,25%	24,73%
Reddito minimale 2023	€ 17.504,00			
Reddito massimale 2023	€ 86.983,00 (elevato a € 113.520,00, importo non frazionabile, per i soggetti privi di anzianità contributiva che si sono iscritti all'IVS con decorrenza gennaio 1996 o successiva)			

Con riferimento al calcolo dell'acconto vanno considerate le **agevolazioni contributive eventualmente** spettanti a:

- **collaboratori** di imprese artigiane / commerciali con **età non superiore a 21 anni**;
- **artigiani / commercianti pensionati presso le gestioni INPS**, con più di 65 anni d'età, che continuano a svolgere un'attività soggetta a contribuzione IVS;
- **affittacamere**;
- **produttori di assicurazione di terzo e quarto gruppo**;
- **contribuenti forfetari**, i quali erano tenuti alla presentazione **entro il 28.2.2023** dell'apposita **domanda** telematica / cartacea (a pena di decadenza) per l'**adesione al regime forfetario** (ex Legge n. 190/2014).



ATTENZIONE

Merita altresì evidenziare che la sussistenza delle agevolazioni in precedenza elencate va verificata nel periodo d'imposta di riferimento. Ad esempio, un contribuente che nel corso del 2023 compirà il ventunesimo anno di età dovrà considerare ai fini della determinazione dell'acconto 2023:

- *l'aliquota agevolata applicabile fino al mese di compimento dei 21 anni;*
- *l'aliquota ordinaria, applicabile a partire dal mese successivo a quello di compimento dei 21 anni.*

Determinazione dell'acconto 2023 - Gestione Separata INPS

Per gli iscritti alla Gestione Separata INPS, applicando il metodo storico, l'acconto 2023 è pari all'80% del contributo dovuto sul reddito 2022. L'acconto è calcolato sulla base del reddito prodotto nell'anno precedente (2022) e dichiarato nel 2023: solo in sede di dichiarazione dei redditi 2024 (relativa al 2023), pertanto, sarà possibile determinare esattamente l'importo dovuto ed il relativo saldo (debito o credito).

I righi di riferimento del Mod. REDDITI 2023, da utilizzare ai fini del calcolo della contribuzione, sono quelli di seguito riportati:

Quadro	Rigo/Operazione	Soggetto interessato
RE	RE25	Lavoratori autonomi
RH	RH17/18, col. 1	Attività in forma associata
LM	LM6 - LM9	Contribuenti in regime dei minimi
LM	LM34, col. 2 - LM37, col. 2	Contribuenti forfetari

Aliquote applicabili

Per la determinazione dell'acconto 2023, al reddito 2022 vanno applicate le aliquote previste per il 2023 di seguito riportate, così come specificato nella **Circolare 10 febbraio 2023, n. 19**:

Soggetto iscritto alla Gestione Separata INPS		Aliquota 2023
◆ Pensionato		24%
◆ Iscritto ad altra gestione obbligatoria		
Non iscritto ad altra gestione obbligatoria e non pensionato	Titolare di partita IVA	26,23%
	Giudici onorari di pace e vice procuratori onorari(*)	25,72%
	Non titolare di partita IVA per i quali non è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL: ◆ partecipante a collegi e commissioni; ◆ amministratore di Enti locali individuati dal D.M. 25 maggio 2001; ◆ venditore porta a porta; ◆ rapporti occasionali autonomi; ◆ associati in partecipazione (non ancora cessati); ◆ medici in formazione specialistica.	33,72%
	Non titolare di partita IVA per i quali è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL: ◆ amministratore di società, associazione ed altri enti con o senza personalità giuridica; ◆ sindaco di società, associazione ed altri enti con o senza personalità giuridica; ◆ revisore di società, associazione ed altri enti con o senza personalità giuridica; ◆ liquidatore di società; ◆ collaboratore di giornali, riviste, enciclopedie e simili; ◆ dottorato di ricerca, assegno, borsa di studio; ◆ co.co.co con contratto a progetto/programma di lavoro/fase; ◆ co.co.co. presso Pubbliche Amministrazioni; ◆ rapporti di co.co.co. prorogati; ◆ consulente parlamentare; ◆ co.co.co. di cui al D.Lgs. n. 81/2015.	35,03%

(*) L'obbligo di iscrizione alla Gestione Separata per giudici onorari di pace e vice procuratori onorari è disposto dall'articolo 2, comma 26, Legge n. 335/1995. L'INPS ha definito le istruzioni operative per l'iscrizione ed il calcolo dei contributi con Circolare 25 settembre 2019, n. 128.



ATTENZIONE

Si ricorda che l'obbligo contributivo alla Gestione Separata per i lavoratori sportivi, sia autonomi che titolari di co.co.co. decorre dal 1° luglio 2023; pertanto, tali soggetti nel 2023 non sono tenuti a versare alcun acconto.

Modalità di versamento

Il versamento dell'acconto 2023 dei contributi previdenziali in esame va effettuato con il Mod. F24. In particolare, si rammenta che nella Sezione INPS sono richiesti:

- il codice della competente sede INPS;
- il numero di matricola del contribuente (solo per i soggetti iscritti alla Gestione IVS);
- il periodo di riferimento (01/2023 - 12/2023);
- la "causale contributo", per la quale vanno utilizzati i seguenti codici.

Soggetti		Causale	Descrizione
IVS	Artigiani	AP	Contributi sul reddito eccedente il minimale
	Commercianti	CP	Contributi sul reddito eccedente il minimale
GESTIONE SEPARATA	Iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie o titolari di pensione	P10	Contributi dovuti
	Non iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie	PXX	Contributi dovuti

Per quanto riguarda le modalità di versamento si rammenta che:

- **non è possibile rateizzare** quanto dovuto a titolo di **secondo acconto 2023** (la rateizzazione dei contributi previdenziali è limitata al saldo 2022 e primo acconto 2023);
- nel mod. F24 gli importi da versare a titolo di **acconto 2023** vanno esposti al **centesimo di euro**.

Si ricorda che l'eventuale credito di contributi previdenziali può essere utilizzato in **compensazione nel mod. F24 solo se sorto nel 2022** (2021 fino al termine di presentazione della dichiarazione). I crediti sorti precedentemente vanno richiesti a rimborso ovvero utilizzati in "autoconguaglio".

I titolari di partita IVA non possono utilizzare il mod. F24 "cartaceo" in quanto sussiste l'obbligo di utilizzare i servizi telematici a prescindere dall'importo dovuto e dalla presenza o meno di compensazione. Tali servizi devono essere utilizzati anche dai soci che compensano nel mod. F24 l'acconto dei contributi con crediti tributari a disposizione (ad esempio, compensazione del secondo acconto IVS 2023 con il credito IRPEF 2022).

DEROGA AL CRITERIO DI VALUTAZIONE DEI TITOLI NON IMMOBILIZZATI

di Katia Pafumi

PRATICA CONTABILE

L'art. 45, comma 3-octies, D.L. n. 73/2022 (c.d. "Decreto Semplificazioni") ha previsto, con riferimento ai bilanci 2022, la **possibilità** per i soggetti che adottano i Principi contabili nazionali (OIC), di **valutare i titoli** non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro **valore di iscrizione**, come risultante dall'**ultimo bilancio annuale regolarmente approvato**, piuttosto che al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, **fatta eccezione per le perdite di carattere durevole**.

Una **misura simile** era stata introdotta, in precedenza, dall'art. 20-quater, comma 1, D.L. n. 119/2018 per il 2018, e successivamente prorogata, per l'esercizio 2019, dal D.M. 15 luglio 2019 e dal D.M. 17 luglio 2020 per l'esercizio 2020; mentre non era stata differita per l'esercizio 2021.



NOVITÀ

Il D.M. 14 settembre 2023, pubblicato sulla G.U. 23 settembre 2023, n. 223, ha prorogato, anche ai bilanci 2023, la facoltà di non svalutare i titoli dell'attivo circolante ai sensi dell'art. 45, comma 3-octies, D.L. n. 73/2022 (cd. "Decreto Semplificazioni"), considerato il permanere di una situazione di volatilità e turbolenza dei mercati finanziari.

Il successivo comma 3-novies dell'art. 45, D.L. n. 73/2022 stabilisce che l'**Organismo Italiano di Contabilità** (OIC) definisce le **modalità attuative contabili** delle **disposizioni del comma 3-octies** per le imprese che non adottano i principi contabili internazionali diverse dalle assicurazioni.



ATTENZIONE

A tal riguardo, in data 14 febbraio 2023, l'OIC ha pubblicato il Documento Interpretativo n. 11 "Aspetti contabili relativi alla valutazione dei titoli non immobilizzati" che fornisce chiarimenti sull'ambito di applicazione della norma, sulle modalità di applicazione della stessa e sulle indicazioni da fornire in Nota integrativa.

Si noti che, a seguito della **proroga** per l'**esercizio 2023** disposta dal D.M. 14 settembre 2023, le previsioni del citato Documento Interpretativo si ritengono applicabili anche per l'esercizio 2023.

Aspetti generali

L'art. 45, comma 3-octies, D.L. n. 73/2022 prevede che:



*"Considerata l'**eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari**, i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono **valutare i titoli non destinati a permanere durevolmente nel loro patrimonio in base al loro valore di iscrizione**, come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, **anziché al valore di realizzazione** desumibile dall'andamento del mercato, fatta eccezione per le perdite di carattere durevole [...]"*

Pertanto, tale norma consente per i titoli iscritti nell'attivo circolante di **derogare in via transitoria al criterio di valutazione** sancito dall'**art. 2426, comma 1, n. 9, C.c.**, che, riguardo a tali titoli, prevede la valutazione al minore tra il costo di acquisto/produzione ed il valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.



ATTENZIONE

Come evidenziato in precedenza, il D.M. 14 settembre 2023 ha prorogato ai bilanci 2023, la facoltà di non svalutare i titoli dell'attivo circolante ai sensi del sopra citato comma 3-octies dell'art. 45, D.L. n. 73/2022.

Ambito soggettivo

Il Documento Interpretativo n. 11 si applica ai **soggetti diversi**:

- da quelli che adottano i **principi contabili internazionali**;
- dalle imprese di assicurazione di cui all'art. 91, comma 2, D.Lgs. n. 209/2005.

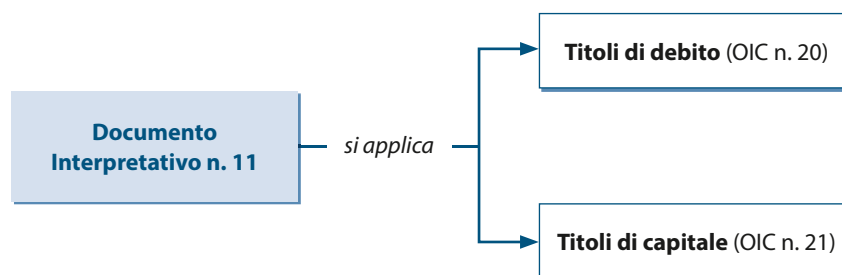
Le disposizioni contenute nel Documento OIC sono destinate quindi ai soggetti che applicano i **Principi contabili nazionali**.

Ambito oggettivo

Il Documento Interpretativo n. 11 precisa che rientrano nell'ambito applicativo della norma i **titoli di**:

- **debito** (disciplinati dall'OIC n. 20 "Titoli di debito");
- **capitale** (disciplinati dall'OIC n. 21 "Partecipazioni"),

iscritti nell'attivo circolante dello Stato patrimoniale e valutati ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 9, Codice civile.



Inoltre, l'OIC precisa che la **deroga** contenuta nella norma **si applica**:

- **ai titoli iscritti nell'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato**;
- **a tutti i titoli presenti nel portafoglio non immobilizzato** ovvero a specifici titoli, ancorché emessi dal medesimo emittente ma di specie diversa, motivando adeguatamente la scelta effettuata in Nota integrativa.

L'OIC nel citato Documento Interpretativo n. 11 specifica inoltre che la facoltà di non svalutare i titoli non immobilizzati è applicabile anche ai titoli acquistati nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del D.L. n. 73/2022 (ossia, l'esercizio 2022).

Si ritiene che tale **previsione possa essere attuata** anche ai **titoli acquistati nel corso dell'esercizio 2023**.



ATTENZIONE

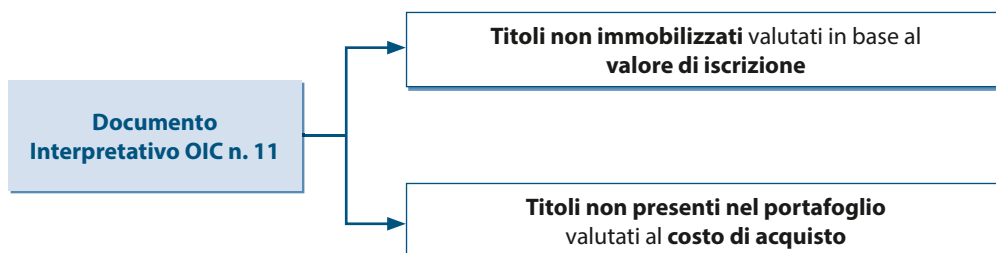
*Invece, tale deroga **non si applica**:*

- **agli strumenti finanziari derivati**, disciplinati dall'OIC n. 32 "Strumenti finanziari derivati", in quanto **iscritti e valutati** ai sensi dell'art. 2426, comma 1, n. 11-bis, C.c. al **fair value** alla data di rilevazione iniziale e alla data di chiusura del bilancio;
- nei casi in cui il **minor valore dei titoli** desumibile dall'andamento del mercato assume **carattere durevole** (perdite durevoli).

Modalità di valutazione dei titoli

In base al Documento Interpretativo OIC n. 11 e considerando l'applicazione della norma, la società che si avvale della **facoltà** di cui all'art. 45, comma 3-*octies*, D.L. n. 73/2022 valuta:

- i titoli non immobilizzati in base al **valore di iscrizione** così come risultante dall'**ultimo bilancio regolarmente approvato**;
- i titoli **non presenti nel portafoglio in tale bilancio** (ultimo regolarmente approvato) al **costo di acquisto**.



Di conseguenza, la deroga al criterio di valutazione sancito dall'art. 2426, C.c. consente alle società di **non svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante** per effetto dell'**andamento dei mercati** alla data di chiusura del bilancio.

Tuttavia, continuano ad applicarsi a tali titoli le disposizioni in relazione alla:

- **valutazione al costo ammortizzato** ai sensi dell'OIC n. 20 "Titoli di debito";
- **conversione dei titoli in valuta estera** ai sensi dell'OIC n. 26 "Operazioni, attività e passività in valuta estera".

Perdite durevoli

Il Documento OIC precisa che **non è ammesso il ricorso alla deroga** nei casi in cui il **minor valore dei titoli** desumibile dall'andamento del mercato **assume carattere durevole**.

Le **perdite di carattere durevole** sono determinate secondo le disposizioni dei Principi Contabili OIC n. 20 e OIC n. 21.



ATTENZIONE

*Inoltre **non è consentito l'utilizzo della deroga** nei casi in cui gli elementi che rendono accertato il minor valore espresso dal mercato alla data di chiusura dell'esercizio intervengono dopo tale data. È il caso, ad esempio, della **rilevazione delle perdite conseguenti alla vendita dei titoli sul mercato dopo la chiusura dell'esercizio**.*

In merito, si riportano gli esempi proposti dal Documento OIC in esame aggiornati al 2023.



ESEMPIO 1

Un titolo è iscritto per **€ 100,00 nel bilancio al 31 dicembre 2022**.

Il suo **valore di mercato al 31 dicembre 2023 è pari a € 70,00** e viene **venduto a € 70,00** a febbraio 2024 prima della formazione del bilancio.

Al 31 dicembre 2023 la perdita di € 30,00 è **considerata durevole in quanto è confermata** dalla vendita di febbraio 2024.

Non essendo possibile l'applicazione della deroga prevista dal D.L. n. 73/2022, in quanto si è in presenza di una perdita durevole, **al 31 dicembre 2023 il titolo è iscritto a € 70,00**.



ESEMPIO 2

Un titolo è iscritto per € 100,00 nel bilancio al 31 dicembre 2022.

Il suo valore di mercato al 31 dicembre 2023 è pari a € 70,00 e viene considerata una perdita durevole pari a € 30,00.

Nel caso in cui prima della formazione del bilancio il titolo venisse venduto:

- a € 80,00 a febbraio 2024 la perdita di € 30,00 sarà considerata durevole solo per € 20,00 in quanto la vendita avvenuta per € 80,00 dimostra che la perdita per € 10,00 non ha carattere durevole; pertanto, al 31 dicembre 2023, il titolo è iscritto a € 80,00;
- a € 60,00 la perdita da rilevare nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2023 sarebbe pari a € 30,00 in quanto l'ulteriore perdita di € 10,00 è di competenza dell'esercizio successivo.

Riserva di utili

La società che decide di valutare i titoli non immobilizzati al valore di iscrizione che risulta dall'ultimo bilancio approvato avvalendosi, quindi, della deroga prevista dal comma 3-octies dell'art. 45, deve destinare a **riserva indisponibile di utili** un ammontare pari alla differenza tra:

- **valori iscritti in bilancio alla data dell'ultimo bilancio regolarmente approvato** (o costo di acquisizione per i titoli acquistati nel 2023)
- e
- **valori di mercato rilevati alla data dell'ultimo bilancio regolarmente approvato** (al netto del relativo onere fiscale).

Deroga al criterio di valutazione dei titoli non immobilizzati
(articolo 2426, comma 1, n. 9, C.c.)



RISERVA INDISPONIBILE UTILI

Valori iscritti nell'ultimo bilancio approvato

meno

valori di mercato rilevanti alla data di riferimento del bilancio
(al netto onere fiscale)



ATTENZIONE

La società che presenta **utili d'esercizio o riserve di utili/patrimoniali disponibili non sufficienti a stanziare la riserva indisponibile** deve provvedere a integrare la suddetta riserva mediante gli utili degli esercizi successivi.

Nota Integrativa

Le società che si avvalgono della deroga devono indicare in **Nota integrativa**, in aggiunta a quanto previsto ai sensi dell'OIC n. 20, OIC n. 21, OIC n. 28, **specifiche informazioni** circa:

- le **modalità di applicazione della deroga** ai titoli non immobilizzati e l'indicazione dei **criteri** utilizzati per l'identificazione dei titoli;
- la differenza tra il **valore dei titoli iscritti in bilancio** ed il relativo **valore desumibile dall'andamento del mercato** e le motivazioni per cui la perdita è considerata temporanea.

QUESITI DEI LETTORI

Comunicazione liquidazioni periodiche IVA nel caso di riporto del credito

DOMANDA

Un padre, produttore agricolo con liquidazioni trimestrali, ha donato l'azienda al figlio in data 3 agosto 2023. Nel mese di luglio, il padre non ha effettuato alcuna operazione, provvedendo solamente al riporto del credito IVA relativo al trimestre precedente. Come devono essere presentate le liquidazioni periodiche relative al terzo trimestre 2023?

RISPOSTA

L'art. 21-bis, D.L. n. 78/2010 stabilisce che i soggetti passivi IVA trasmettono **telematicamente** all'Agenzia delle Entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre, una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche IVA.

A tal fine, è necessario utilizzare il **modello "Comunicazione liquidazioni periodiche IVA"**, da ultimo aggiornato in data 14 marzo 2023.

Si ricorda che la comunicazione dei dati relativi al **secondo trimestre**, all'esito delle modifiche apportate dal D.L. n. 73/2022, deve essere effettuata entro il **30 settembre** di ciascun anno e che la comunicazione dei dati relativi al **quarto trimestre** può, in alternativa, essere effettuata con la **dichiarazione annuale IVA** che, in tal caso, deve essere presentata entro il mese di **febbraio** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Considerato che nel caso proposto:

- nel corso del terzo trimestre è avvenuta una trasformazione sostanziale soggettiva che ha comportato l'estinzione del dante causa (donante),
- il donante effettuava liquidazioni trimestrali,

la liquidazione IVA del terzo trimestre deve essere effettuata dall'avente causa (donatario-figlio), **tenendo conto anche delle operazioni del padre effettuate dal 1° luglio al 3 agosto 2023.**

In tale liquidazione sarà data evidenza anche del credito IVA proveniente dal trimestre precedente (secondo trimestre) che si è formato in capo al donante (padre).

Considerato che l'operazione straordinaria è avvenuta il 3 agosto 2023, il figlio (donatario) era tenuto a presentare, entro il 30 settembre 2023, la comunicazione riferita al secondo trimestre del padre (donante), sempreché non abbia già provveduto a tale adempimento lo stesso padre.

Credito d'imposta per acquisto prima casa under 36

DOMANDA

Un contribuente nel 2022 ha acquistato la prima casa con l'agevolazione under 36. Nel Mod. 730/2023 ha usufruito solo parzialmente del credito d'imposta spettante. La restante parte può indicarla nella dichiarazione dei redditi del prossimo anno?

RISPOSTA

Nonostante la disciplina sul **credito d'imposta per l'acquisto della prima casa under 36**, ex **articolo 64, D.L. n. 73/2021**, non specifica tale situazione, si ritiene che il beneficiario possa usufruire del credito d'imposta anche negli anni successivi rispetto alla prima dichiarazione.

Ciò trova conferma nei modelli di dichiarazione dei redditi: nei righe CR13 e G8 ed esattamente nel campo 1 è possibile indicare il credito d'imposta che non ha trovato capienza nell'imposta risultante dalla precedente dichiarazione.

Secondo quanto stabilito dall'**art. 64, D.L. n. 73/2021**, il credito d'imposta può essere utilizzato nella **prima dichiarazione dei redditi successiva** all'acquisto o in quella **relativa al periodo d'imposta in cui questo è stato effettuato**. A tal riguardo, bisogna sottolineare che la **Legge di Bilancio 2023**, oltre al differimento del termine già previsto al 31 dicembre 2022, dispone un'ulteriore proroga delle agevolazioni, stabilendone l'applicabilità anche agli atti stipulati nel periodo compreso tra **1° gennaio 2023 ed il 31 dicembre 2023**, purché siano rispettati determinati requisiti.

Il **primo requisito** riguarda l'età richiesta per usufruire dell'agevolazione; si ritiene che questa sia preclusa, per gli atti stipulati nel 2022, a coloro che hanno compiuto 36 anni nel 2022 (soggetti nati nel 1986) ancorché alla data del rogito non avessero ancora compiuto 36 anni. Quindi, l'agevolazione spetta ai soggetti nati dal 1° gennaio 1987 in avanti, per atti stipulati nel 2022 e ai soggetti nati dal 1° gennaio 1988 in avanti, per atti stipulati nel 2023.

Il secondo invece fa riferimento al **comma 6 del citato art. 64**, secondo cui i beneficiari devono possedere un **ISEE non superiore a € 40.000 annui** e tale requisito deve sussistere al momento della stipula dell'atto, anche per gli atti assoggettati ad IVA. Inoltre, secondo quanto chiarito dalla **Circolare n. 12/2021**, l'ISEE deve essere calcolato in riferimento ai redditi percepiti e al patrimonio posseduto nel secondo anno solare precedente la presentazione della DSU rapportati al numero di individui che compongono il nucleo familiare.

Pertanto, nel caso di specie, il contribuente, avendo rispettato tutti i requisiti, ha potuto usufruire del credito d'imposta spettante nella prima dichiarazione dei redditi successiva all'acquisto dell'abitazione ma potrà anche indicarla nella dichiarazione dei redditi del prossimo anno per la parte che non ha trovato capienza nell'imposta relativa al 2022.

Adempimenti a carico del soggetto italiano che emette fattura nei confronti di un soggetto estero

DOMANDA

Un soggetto passivo IVA residente in Italia, con obbligo di fatturazione elettronica, deve emettere una fattura per una prestazione di servizio ad un soggetto non stabilito nel territorio dello Stato.

Per il soggetto italiano, è sufficiente emettere una fattura cartacea, oppure è necessario l'invio di una fattura elettronica nei confronti del cliente estero per adempiere gli obblighi nei suoi confronti, e anche quelli relativi all'esterometro?

RISPOSTA

Preliminarmente è bene evidenziare che per le operazioni **con l'estero**, effettuate dal **1° luglio 2022**, la trasmissione dei dati relativi alle operazioni di cessione dei beni e prestazione di servizi, non avviene più su base trimestrale tramite l'esterometro, bensì l'**obbligo di comunicazione delle operazioni transfrontaliere** avviene **utilizzando il Sistema di Interscambio - Sdi**, relativamente **ad ogni fattura emessa/ricevuta** (articolo 1, comma 1103, Legge di Bilancio 2021).

A seguito della **nuova modalità di invio dei dati dell'esterometro**, e dato l'**obbligo di fatturazione elettronica** tra soggetti residenti o stabiliti in Italia, per le operazioni effettuate nei confronti dei **soggetti esteri "non residenti in Italia"**, il soggetto passivo IVA italiano, può alternativamente:

- **emettere fattura elettronica tramite Sdi**, indicando il codice del destinatario estero e il codice paese del cessionario/committente. Con questa modalità, il cedente/prestatore assolve anche al suo **obbligo di comunicazione delle operazioni transfrontaliere ai fini dell'esterometro** e la fattura va conservata in modalità elettronica;

- **emettere fattura cartacea**, anche in formato PDF, al **cessionario/committente estero**. Con questa modalità, però, **non viene adempiuto l'obbligo di comunicazione** dei dati relativi alle **operazioni transfrontaliere ai fini dell'esterometro**. Per adempiere tale obbligo dopo l'invio della fattura cartacea, è necessario che il cessionario effettui la comunicazione dei dati all'Agenzia delle Entrate secondo il **formato previsto per la fatturazione elettronica tramite Sdi** utilizzando il codice convenzionale "XXXXXXX" e codice paese del cliente estero. In questo caso vanno conservate sia la fattura cartacea sia la fattura elettronica che in questo caso vale come esterometro.

L'apposizione del visto di conformità per la detrazione da Superbonus

DOMANDA

Un contribuente deve esporre la detrazione relativa al c.d. "Superbonus" nella propria dichiarazione dei redditi, ma il suo commercialista non intende apporre il necessario visto di conformità. Pertanto, il commercialista stesso indica al proprio cliente un altro professionista esclusivamente per l'apposizione del visto di conformità.

In tale ipotesi, come deve essere gestita, dal punto di vista operativo, l'apposizione del visto di conformità? In particolare, il visto deve essere apposto sulla dichiarazione dei redditi oppure sui documenti comprovanti la detrazione spettante? Infine, nella dichiarazione dei redditi cosa deve essere compilato?

RISPOSTA

Preliminarmente è bene evidenziare che l'**art. 119, comma 11, D.L. n. 34/2020** dispone che ai fini dell'utilizzo della detrazione relativa al c.d. "**Superbonus**" nella dichiarazione dei redditi, il contribuente è tenuto a richiedere l'**apposizione del visto di conformità** in merito ai dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla predetta detrazione d'imposta.

Nel caso di specie, possono essere individuate **due distinte modalità** di apposizione del visto, ossia:

- **sui documenti relativi alla detrazione** del Superbonus;
- **sulla dichiarazione dei redditi**.

Con riferimento al caso di specie, nel primo caso, il professionista incaricato esamina i documenti del superbonus e dopo ne certifica la correttezza al contribuente; a questo punto **il commercialista del contribuente** (che non vuole occuparsi del superbonus) **può inviare il modello REDDITI PF avendo cura di barrare la casella "Presenza visto Superbonus"**; in questa situazione non potrà essere compilata la sezione del frontespizio dedicata all'apposizione del visto, poiché il visto sarebbe considerato apposto all'intera dichiarazione.

Diversamente, nel secondo caso, si avrebbe soltanto la compilazione della sezione del frontespizio dedicata all'apposizione del visto di conformità, visto che si riferisce all'intera dichiarazione. In questo caso la dichiarazione deve essere inviata soltanto dal commercialista che appone il visto di conformità alla dichiarazione e non può essere barrata la casella "**Presenza visto Superbonus**".

Infine, si rammenta che l'apposizione del visto di conformità ai fini del Superbonus consiste in un documento riepilogativo dei controlli effettuati e dei documenti esaminati sottoscritto dal professionista incaricato.



RAVVEDIMENTO OPEROSO IMPOSTE DIRETTE

di Federica Rosati

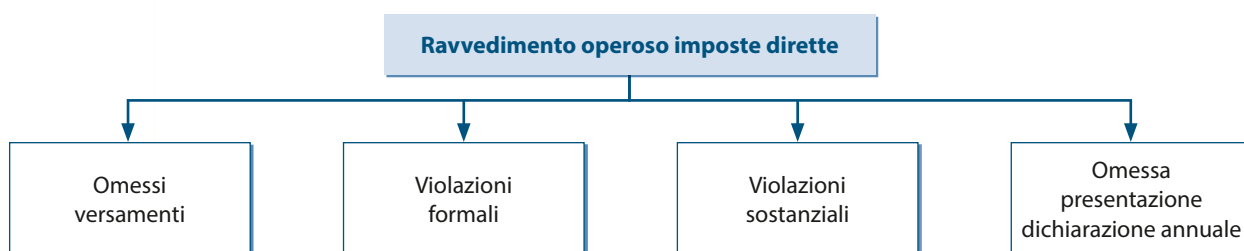
Frequentemente accade che il contribuente si accorga di **errori od omissioni**, che provocano violazioni in termini di:

- **compilazione** dei modelli dichiarativi, ovvero
- **mancati od insufficienti versamenti di imposta.**

A tal riguardo, esiste la possibilità di ovviare a tali errori od omissioni tramite l'istituto del **ravvedimento operoso**, disciplinato dall'art. 13, D.Lgs n. 472/1997, beneficiando di una notevole **riduzione delle sanzioni amministrative**, a condizione che il ravvedimento sia effettuato entro **determinati termini previsti dalla normativa**.

In materia di **imposte dirette**, le violazioni che possono essere regolarizzate mediante il ravvedimento operoso sono:

- **omessi versamenti;**
- **violazioni formali;**
- **violazioni sostanziali;**
- **omessa presentazione della dichiarazione annuale.**



L'importo da corrispondere a titolo di **ravvedimento operoso** si sostanzia in tre specifiche somme:

- **l'imposta o maggiore imposta** non versata (nel caso in cui la violazione sia causa di debito d'imposta);
- gli **interessi legali**, calcoli con il **tasso del 5%**, con maturazione giorno per giorno;
- la **sanzione ridotta**, variabile a seconda della sanzione originaria e dei termini entro cui avviene la regolarizzazione. In linea generale:
 - **l'omessa/tardiva presentazione della dichiarazione è ravvedibile entro 90 giorni**, con applicazione della sanzione ridotta ad **1/10 del minimo**;

- l'**omesso/insufficiente versamento** è invece **ravvedibile per tutta la durata del periodo di accertamento**, la riduzione della sanzione varia **da 1/10 del minimo, ad 1/6 del minimo**, in relazione al periodo in cui il ravvedimento viene perfezionato;
- l'**infedele dichiarazione** è **ravvedibile per tutta la durata del periodo di accertamento, con riduzione della sanzione ad 1/9, 1/8, 1/7 o 1/6 del minimo**, a seconda del momento in cui il ravvedimento viene perfezionato.



ATTENZIONE

Nel caso di **consegna del processo verbale di contestazione (PVC)** è possibile regolarizzare le violazioni contestate applicando il ravvedimento operoso, e beneficiando della riduzione della sanzione ad **1/5 del minimo**.

Omesso o insufficiente versamento

Nel caso di **omesso o insufficiente versamento** dell'imposta dovuta, in acconto o a saldo, in base alla dichiarazione entro le scadenze ordinarie, ai sensi dell'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/97 è prevista una **sanzione pari al 30% dell'imposta non versata**.

Tuttavia, per i versamenti effettuati:

- con un **ritardo non superiore a 90 giorni** la sanzione è pari al **15%** dell'imposta non versata;
- con un **ritardo non superiore a 15 giorni**, la sanzione del **15%** è ridotta ad un importo pari ad **1/15 per ogni giorno di ritardo**, sostanzialmente l'1% giornaliero. Così, ad esempio, se i giorni di ritardo sono cinque, **la sanzione** sarà pari al 5% ($15\% \times 5/15$).



ATTENZIONE

Rimane salva la possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso, con il pagamento spontaneo dei relativi interessi legali. In tal caso, la sanzione spettante, calcolata in base ai giorni di ritardo sarà ulteriormente ridotta ad **1/10**.

In base alla formulazione dell'art.13, comma 1, D.Lgs. n. 472/97, l'**omesso o insufficiente versamento** può essere regolarizzato mediante ravvedimento:

- **entro 30 giorni dalla scadenza del termine di versamento**; in tal caso **la sanzione ridotta da applicare è pari ad 1/10 del minimo**;
- **entro 90 giorni dalla scadenza del termine di versamento**; in tal caso, la sanzione da applicare è pari ad **1/9 del minimo**, ovvero pari all'**1,6667%**;
- **entro il termine di presentazione** della dichiarazione relativa all'**anno nel corso del quale la violazione è stata commessa**; in tal caso, la sanzione da applicare è **pari ad 1/8 del minimo**, ovvero pari al **3,75%**;
- **entro il termine di presentazione** della dichiarazione relativa all'**anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione**; in tal caso, la sanzione da applicare è pari ad **1/7 del minimo**, ovvero pari al **4,2857%**;
- **oltre il termine per la presentazione** della dichiarazione relativa all'**anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione**; in tal caso, la sanzione da applicare è pari ad **1/6 del minimo**, ovvero pari al **5%**.

Prima di proseguire nell'analisi dettagliata delle possibili casistiche di ravvedimento operoso, si espongono brevemente i termini di versamento delle imposte e di presentazione delle dichiarazioni per le persone fisiche, società di persone e soggetti IRES.

Termini di versamento

I termini di versamento differiscono a seconda che il contribuente sia **persona fisica/società di persone** o **soggetto IRES**.

Persone fisiche e società di persone

Secondo quanto previsto dal comma 1, art. 17, D.P.R. n. 435/2001, le **persone fisiche** devono effettuare il versamento delle imposte dovute a titolo di:

- **saldo** (e come prima rata di acconto) **entro il 30 giugno dell'anno di presentazione della dichiarazione dei redditi**, con la possibilità, ai sensi del comma 2, art. 17, D.P.R. n. 435/2001, di effettuare tale versamento **entro il trentesimo giorno successivo** ai termini previsti, quindi **30 luglio** (31 luglio per il 2023, poiché il 30 luglio cadeva di domenica) con la **maggiorazione dello 0,40 per cento** a titolo di interesse corrispettivo;
- **seconda rata di acconto**, entro il **30 novembre dell'anno di presentazione della dichiarazione dei redditi**.

In linea generale, per quanto riguarda la presentazione della dichiarazione, il **Mod. REDDITI** deve essere presentato entro il **30 novembre** di ciascun anno, mentre il **MOD. 730** entro il 30 settembre di ciascun anno.

Soggetti IRES

In base a quanto previsto dall'art. 17, D.P.R. n. 435/2001, per **determinare il termine entro cui le società di capitali, enti non commerciali ed enti equiparati devono effettuare il pagamento delle imposte**, è necessario considerare:

- **la data di chiusura dell'esercizio**;
- **la data di approvazione del bilancio** (qualora venga superato il termine di 4 mesi).

☐ **Approvazione del Bilancio entro 120 giorni**

Nel caso di società di capitali o enti equiparati che approvano il bilancio nei termini ordinari, ossia **entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio**, il **versamento del saldo** dovuto in base alla dichiarazione IRES/IRAP, è effettuato **entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**.

Detto termine, deve essere rispettato anche dai soggetti IRES che non sono tenuti ad approvare il bilancio.



ATTENZIONE

*Si ricorda che in base al comma 2, art. 17, D.P.R. n. 435/2001, a tutti i soggetti è consentito **versare le imposte dovute entro il 30° giorno successivo a quello di scadenza del termine con una maggiorazione dello 0,40 per cento** a titolo di interessi.*

Con riferimento al **2023**, l'**approvazione del bilancio 2022** nel termine ordinario di 120 giorni, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare era fissata al **30 aprile 2023**, tuttavia, il suddetto termine cadeva di domenica e, quindi, era possibile l'eventuale slittamento al **primo giorno non festivo successivo**, ossia il **2 maggio 2023**.

❑ **Approvazione del Bilancio oltre i termini ordinari (ma entro 180 giorni)**

Qualora la società usufruisca del **termine differito a 180 giorni**, il versamento a saldo delle imposte dovute deve essere effettuato:

- **entro l'ultimo giorno del mese successivo** a quello di approvazione del bilancio;
- **entro il trentesimo giorno successivo** a quello di scadenza del termine **con la maggiorazione dello 0,40 per cento** a titolo di interessi.

Con riferimento al **2023**, il termine per l'**approvazione del bilancio 2022**, entro il termine di **180 giorni**, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, era fissato al **29 giugno 2023**.



ATTENZIONE

*Si ricorda che nel caso in cui il bilancio non viene approvato, il **termine per il versamento delle imposte sui redditi e dell'IRAP** è comunque stabilito **entro l'ultimo giorno del mese successivo rispetto al predetto termine di 180 giorni**. In tal caso, è comunque possibile il **differimento** nel versamento **entro 30 giorni**, con il versamento della **maggiorazione dello 0,40 per cento**.*

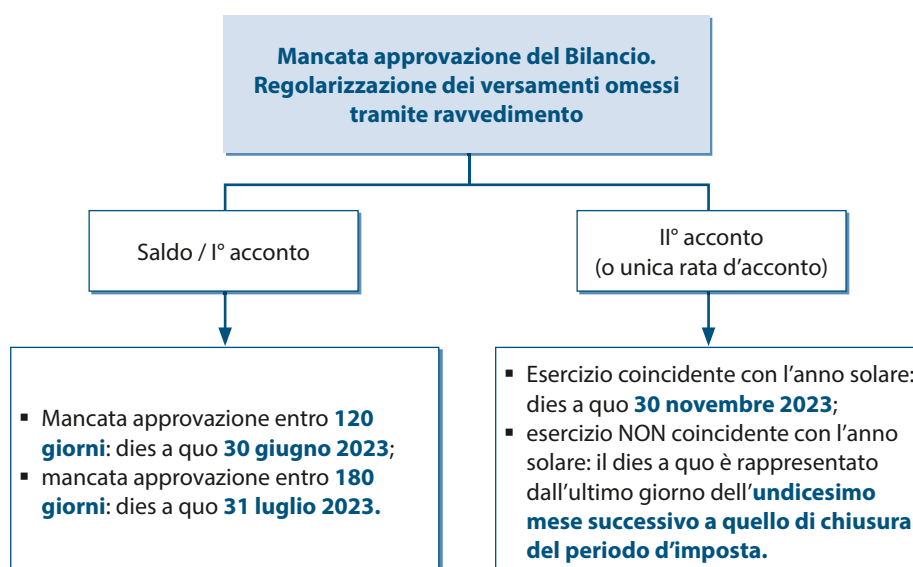
❑ **Mancata approvazione del Bilancio**

Nel caso di **mancata approvazione del Bilancio**:

- **entro il termine ordinario di 120 giorni**, il versamento delle imposte va comunque effettuato **entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo** alla chiusura del periodo d'imposta, sulla base della bozza di bilancio predisposta dagli amministratori;
- **entro il termine differito di 180 giorni**, il versamento delle imposte va comunque effettuato **entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello entro cui avrebbe dovuto approvare il bilancio**, sulla base della bozza di bilancio predisposta dagli amministratori.

I termini sopra citati devono essere presi in considerazione quando si intende **regolarizzare l'omesso od insufficiente versamento delle imposte (saldo/I° acconto)** tramite **ravvedimento operoso**.

Nel caso in cui, invece, si intende regolarizzare tramite **ravvedimento operoso** la **II° o unica rata d'acconto**, la scadenza a cui far riferimento è quella del **30 novembre** per i soggetti IRES con esercizio coincidente con l'anno solare. Diversamente, in caso di soggetto con esercizio non coincidente con l'anno solare, il termine per il versamento della II° o unica rata di acconto è previsto **entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio**.



Termini di presentazione della dichiarazione

I **termini di presentazione della dichiarazione** differiscono a seconda che si tratti di **soggetti IRPEF e società di persone** oppure di **soggetti IRES**.

Soggetti IRPEF e società di persone

Il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi è stabilito dall'art. 2, D.P.R. n. 322/1998 e dipende dalla **modalità di presentazione della dichiarazione** adottata:

- nel caso di **soggetti cui è consentito compilare la dichiarazione dei redditi su modello cartaceo**, possono presentarla presso un **ufficio postale** a partire dal **2 maggio** (il 1° maggio è festivo) ed entro il **30 giugno** di ogni anno;
- nel caso di **soggetti che presentano la dichiarazione in via telematica** il termine è fissato entro il **30 novembre** di ogni anno.

Soggetti IRES

Per quanto riguarda i **termini di presentazione** delle dichiarazioni dei soggetti IRES, l'art. 2, comma 2, D.P.R. n. 322/1998, prevede che:

- per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il **termine di presentazione della dichiarazione** è fissato al **30 novembre** dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il **termine di presentazione della dichiarazione** è fissato all'**ultimo giorno del 11° mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta**.

Ravvedimento entro 15 giorni

L'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997 dispone che per i versamenti effettuati con un **ritardo non superiore a quindici giorni**, la **sanzione del 15%** è ulteriormente **ridotta** ad un importo pari ad **un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo**. Pertanto, **la sanzione del 15% è ridotta in misura pari a 1/15 per ogni giorno di ritardo**: di fatto **per ogni giorno** si applica una **sanzione dell'1%**.



ATTENZIONE

*Si noti che con Circolare 5 luglio 2000, n. 138, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso di **ravvedimento entro 15 giorni, alla sanzione del 15%, ridotta ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo**, si applica comunque la riduzione di 1/10 cui all'art. 13, lettera a), D.Lgs. n. 472/1997.*

Con riferimento alla scadenza del versamento della **II° rata d'acconto (o unica rata d'acconto IRPEF/IRES)** fissata al **30 novembre 2023**, è possibile ricorrere a tale fattispecie di ravvedimento entro la data del **15 dicembre 2023**, per beneficiare della **sanzione ridotta** pari ad **un quindicesimo per ogni giorno di ritardo**, ulteriormente ridotta ad **un decimo del minimo**.



ESEMPIO

*La società Beta s.r.l., in base alla dichiarazione IRES 2023 (Mod. REDDITI SC 2023), risulta che dovrà versare in data 30 novembre 2023 un'**unica rata di acconto IRES** pari ad € 5.000,00. Si può verificare che:*

- la società **omette totalmente il versamento**, e decide di ricorrere al ravvedimento operoso in data 7 dicembre 2023. Nel caso in esame i giorni di ritardo sono 7 (inferiore a 15) e quindi si può usufruire della **"minisanzione"** di cui all'art. 13, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997).

Con riferimento alla scadenza del versamento della **II^a rata d'acconto (o unica rata d'acconto IRPEF/IRES)** fissata al **30 novembre 2023**, è possibile ricorrere a tale fattispecie di ravvedimento entro la data del **30 dicembre 2023**, per beneficiare della sanzione ridotta pari ad un decimo del minimo; tuttavia, cadendo il 30 dicembre 2023 di sabato, il termine per effettuare detta regolarizzazione slitta a **martedì 2 gennaio 2024**.



ATTENZIONE

Si noti che il **termine iniziale** per effettuare il ravvedimento decorre dalla data entro la quale si è scelto di effettuare il versamento originario, e non dalla data naturale di scadenza (30 giugno). La data naturale di scadenza, **30 giugno**, assume rilevanza solo nel caso in cui non sia stato effettuato alcun versamento, né al 30 giugno, né al 30 luglio (31 luglio per il 2023).



ESEMPIO

Un contribuente deve una **II° rata d'acconto IRPEF 2023** di € 1.500,00 che deve essere corrisposta entro la scadenza del **30 novembre 2023**. Si può verificare che:

- **il contribuente omette di effettuare il versamento**, e decide di ricorrere in data **20 dicembre 2023** al **ravvedimento operoso** per sanare la violazione beneficiando della **sanzione ridotta** dell'1,5%.

La somma da versare sarà così determinata:

II° rata d'acconto IRPEF non versata al 30 novembre

€ 1.500,00

Sanzione (15% x 1/10) = 1,5% su € 1.500,00

€ 22,50

Interessi € 1.500,00 x (5% x 20/365)

€4,11

Il Mod. F24 risulta pertanto così compilato:

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/ regione/ prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	4034		2023	1.500,00		,
	8901		2023	22,50		,
	1989		2023	4,11		,
						,
						,
						,
codice ufficio	codice atto					+/-
			TOTALE A	1.526,61B		
						SALDO (A-B)
						1.526,61



FIRMA										SALDO FINALE									
										EURO + 1.526,61									
ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)																			
DATA								CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE											
								AZIENDA						CAB/SPORTELLO					
giorno	mese		anno																
2	0	1	2	2	0	2	3												
								Pagamento effettuato con assegno ☐ bancario/postale ☐ circolare/vaglia postale n.ro _____ tratto / emesso su _____ cod. ABI CAB											

- il contribuente effettua in data 30 novembre 2023 un **versamento insufficiente** pari ad € 1.000,00, e decide di ricorrere in data 28 dicembre 2023 al ravvedimento operoso per sanare tale violazione.

La somma da versare sarà così calcolata:

Il° rata acconto IRPEF da versare

€ 1.500,00

II° rata acconto IRPEF versata tempestivamente

€ 1.000,00

Il° rata acconto IRPEF ancora da versare

€ 500,00

Sanzione (15% x 1/10) = 1,5% su € 500,00

€ 7,50

Interessi € 500,00 x (5% x 28/365)

€ 1,92

Il Mod. F24 risulta pertanto così compilato:

SEZIONE ERARIO					
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
IMPOSTE DIRETTE - IVA	4034		2023	500,00	
	8901		2023	7,50	
	1989		2023	1,92	
RITENUTE ALLA FONTE					
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI					
codice ufficio	codice atto				
TOTALE A				509,42 B	509,42

FIRMA	SALDO FINALE
	EURO + 509,42

ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)					
DATA			CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE		Pagamento effettuato con assegno n.ro _____ tratto / emesso su _____ cod. ABI _____ CAB _____
giorno	mese	anno	AZIENDA	CAB/SPORTELLO	
28	12	2023			

Ravvedimento entro 90 giorni

Nel caso in cui il contribuente decide di regolarizzare la propria situazione **entro il termine di 90 giorni**, unitamente all'importo non versato, o versato solo parzialmente, deve corrispondere una **sanzione pari ad un nono del minimo**.

La sanzione ridotta risulta pertanto pari **all'1,6667%**:

$$15\% \times 1/9 = 1,6667\% \rightarrow \text{misura della sanzione ridotta}$$

Oltre al tributo ed alla sanzione ridotta, devono essere corrisposti gli **interessi legali** con maturazione giorno per giorno.

Con riferimento alla scadenza del versamento della **II° rata d'acconto (o unica rata d'acconto IRPEF/IRES)** fissata al **30 novembre 2023**, è possibile ricorrere a tale fattispecie di ravvedimento entro la data del **28 febbraio 2024**, per beneficiare della sanzione ridotta pari ad un decimo del minimo.



ATTENZIONE

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con **Circolare n. 23/2015**, le violazioni derivanti dall'**omissione dei versamenti risultanti dalla dichiarazione** non sono commesse mediante la dichiarazione, mantenendo, rispetto a questa, una **propria autonomia**.

Per tali violazioni, quindi, il **dies a quo** per il ravvedimento in esame **decorre dalla scadenza del termine di versamento**, e non dal termine per la presentazione della dichiarazione.



ESEMPIO

Un contribuente deve una **II° rata d'acconto IRPEF 2023** di € 10.000,00 che deve essere corrisposta entro la scadenza del **30 novembre 2023**.

Il **contribuente omette di effettuare il versamento**, e decide di ricorrere in data **17 gennaio 2024** al **ravvedimento operoso** per sanare la violazione beneficiando della **sanzione ridotta** dell'1,6667%.

La somma da versare sarà così determinata:

II° rata d'acconto IRPEF non versata al 30 novembre	€ 10.000,00
Sanzione (15% x 1/9) = 1,6667% su € 10.000,00	€ 166,67
Interessi € 10.000,00 x (5 ^(*) % x 48/365)	€ 65,75

(*) Si noti che nell'esempio viene utilizzato il tasso d'interesse pari al 5% relativo al 2023 anche per il 2024.

Il Mod. F24 risulta pertanto così compilato:

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/prov./ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA	4034		2023	10.000,00		
	8901		2023	166,67		
	1989		2023	65,75		
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto					
TOTALE A				10.232,42 B		SALDO (A-B)
						10.232,42



FIRMA		SALDO FINALE	
		EURO +	10.232,42
ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)			
DATA		CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE	
		AZIENDA CAB/SPORTELLI	
giorno	mese	anno	
1	7	0	1
2	0	2	4
Pagamento effettuato con assegno		☐ bancario/postale	
n.ro		☐ circolare/vaglia postale	
tratto / emesso su		cod. ABI CAB	

Ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno della violazione

Nel caso in cui il contribuente decide di regolarizzare la propria situazione **entro il maggior termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione**, unitamente all'importo non versato, o versato solo parzialmente, deve corrispondere una **sanzione pari ad un ottavo del minimo**.

La sanzione ridotta risulta pertanto pari **al 3,75%**:

$$30\% \times 1/8 = 3,75\% \rightarrow \text{misura della sanzione ridotta}$$

Oltre al tributo ed alla sanzione ridotta, devono essere corrisposti gli **interessi legali** con maturazione giorno per giorno.



ATTENZIONE

Tale ravvedimento presuppone la **regolarizzazione dell'omesso/insufficiente versamento entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione**.

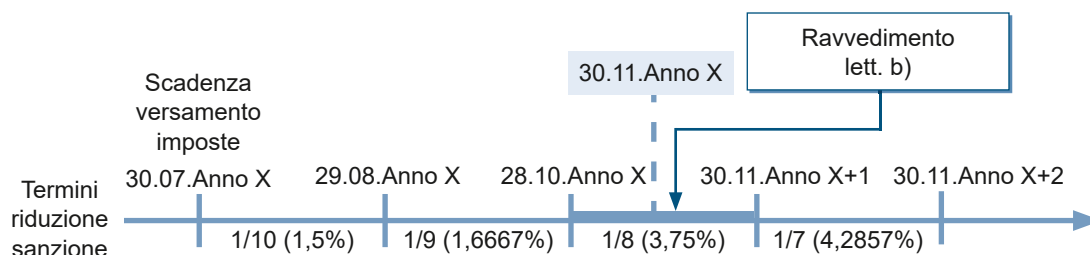
Con riferimento all'anno **2023**, si può ricorrere a tale tipologia di **ravvedimento operoso entro la data del 30 novembre 2023** per sanare eventuali **omessi/insufficienti versamenti relativi**:

- **al saldo 2021, 1° acconto redditi 2022** (che dovevano essere corrisposti entro la data del 30 giugno 2022, oppure entro il 22 agosto 2022 con la maggiorazione dello 0,40%);
- **e II° acconto redditi 2022** (che doveva essere corrisposto entro la data del 30 novembre 2022).

Con riferimento, invece, ai versamenti relativi:

- **al saldo 2022 e I° acconto redditi 2023** (che dovevano essere corrisposti **entro la data del 30 giugno 2023, 31 luglio 2023** con maggiorazione dello 0,40%);
- **al II° acconto redditi 2023** (da corrispondere **entro la data del 30 novembre 2023**);

nel caso in cui ci siano degli **omessi/insufficienti versamenti** che non sono stati tempestivamente sanati, vi è la possibilità di correggere tali violazioni ricorrendo al **ravvedimento operoso entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2023**, quindi entro il **2 dicembre 2024** (il 30 novembre cade di sabato).



ESEMPIO

Saldo IRES 2021 da versare, entro il 30 giugno 2022, € 35.000 (o entro il 22 agosto 2022, con maggiorazione dello 0,40%, € 35.140,00); saldo IRES versato, in data 22 agosto 2022, € 16.064 (€ 16.000 per imposta + € 64 per 0,40% per differimento).

La società di capitali ha esercizio coincidente con l'anno solare e, quindi, la dichiarazione relativa al periodo 1/1/2022 - 31/12/2022 (Mod. REDDITI 2023) deve essere presentata in via telematica entro il 30 novembre 2023; tale termine costituisce il momento ultimo entro il quale la società può provvedere a sanare l'omesso versamento con la sanzione del 3,75%.

La società si avvale quindi del ravvedimento operoso, regolarizzando la posizione in data **7 novembre 2023**; oltre al **maggior tributo** ed alla **sanzione** devono essere versati gli **interessi legali** con maturazione giorno per giorno.

Saldo IRES da versare (22/08/2022)

€ 35.140,00 -

Saldo versato (22/08/2022)

€ 16.064,00 =

Saldo IRES ancora da versare

€ 19.076,00

Interessi periodo 23/08/2022 - 7/11/2023 →

€ 898,27

$$(\text{€ } 19.076,00 \times 1,25\% \times 131/365) + (\text{€ } 19.076,00 \times 5\% \times 311/365)$$

I 131 giorni sono i giorni che intercorrono dal 23 agosto 2022 al 31 dicembre 2022.

I 311 giorni sono i giorni che intercorrono dal 1° gennaio 2023 al 7 novembre 2023.

Sanzione del 3,75% (€ 19.076,00 x 3,75%)

€ 715,35

Il Mod. F24 risulta pertanto così compilato:

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	ratazione/regione/ prov./mese ril.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	2003	0101	2021	19.076,00		
	8918		2021	715,35		
	1990		2021	898,27		
codice ufficio	codice atto					+/-
			TOTALE A	20.689,62 B		SALDO (A-B)
						20.689,62



FIRMA										SALDO FINALE									
										EURO + 20.689,62									
ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)																			
DATA										CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE									
										AZIENDA					CAB/SPORTELLLO				
giorno	mese		anno							Pagamento effettuato con assegno ☐ bancario/postale									
0	7	1	1	2	0	2	3						n.ro _____ ☐ circolare/vaglia postale						
										tratto / emesso su _____									
										cod. ABI					CAB				

Ravvedimento entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della violazione

Nel caso in cui il contribuente decide di regolarizzare la propria situazione **entro il maggior termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione**, unitamente all'importo non versato, o versato solo parzialmente, deve corrispondere una **sanzione pari ad un settimo del minimo**.

La sanzione ridotta risulta pertanto pari **al 4,2857%**:

$$30\% \times 1/7 = 4,2857\% \rightarrow \text{misura della sanzione ridotta}$$

Oltre al tributo ed alla sanzione ridotta, devono essere corrisposti gli **interessi legali** con maturazione giorno per giorno.

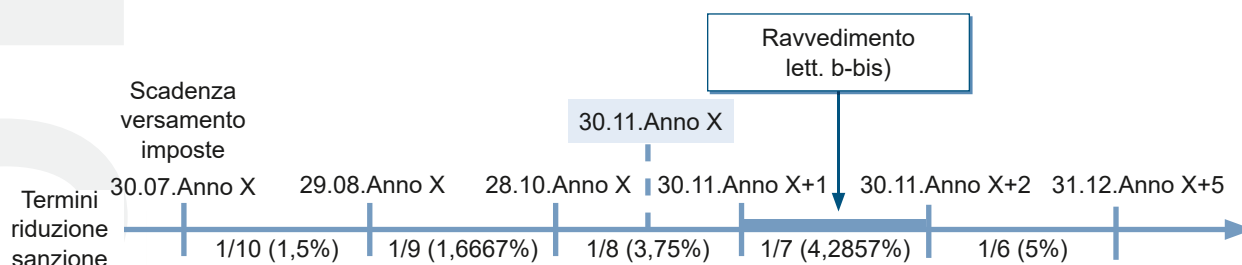
Con riferimento all'**anno 2023**, si può ricorrere a tale tipologia di **ravvedimento operoso entro la data del 30 novembre 2023** per sanare eventuali **omessi/insufficienti versamenti relativi**:

- al **saldo 2020, I° acconto redditi 2021**;
- e **II° acconto redditi 2021**.

Con riferimento, invece, ai versamenti relativi:

- al **saldo 2022 e I° acconto redditi 2023**;
- al **II° acconto redditi 2023**;

nel caso in cui ci siano degli **omessi/insufficienti versamenti** che non sono stati tempestivamente sanati, vi è la possibilità di correggere tali violazioni ricorrendo al **ravvedimento operoso entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2024**, quindi entro il **1 dicembre 2025** (il 30 novembre cade di domenica).



ATTENZIONE

Si noti che la sopra citata finestra temporale **difficilmente riguarderà i casi di omesso/insufficiente versamento**, poiché tali inadempimenti vengono solitamente rilevati dall'Agenzia delle Entrate mediante i **controlli automatizzati** delle dichiarazioni (articolo 36, D.P.R. n. 600/1973) che vengono effettuati generalmente l'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

Detto ciò, non dovrebbero verificarsi **ipotesi di ravvedimento operoso oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione**.

In ogni caso, con la disciplina in esame, gli **omessi/insufficienti versamenti potranno essere regolarizzati** fino a quando l'Agenzia delle Entrate non notificherà la comunicazione delle somme dovute ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973.



ESEMPIO

Nel 2021 non è stato versato il II° acconto IRPEF per € 600; a novembre 2022 è stato presentato il Mod. REDDITI 2022 (periodo d'imposta 2021) esponendo come acconto versato solo il I° acconto (€ 400); il saldo IRPEF a debito, pari ad € 1.500, è stato interamente versato.

In questo caso potrà essere effettuato il **ravvedimento del secondo acconto entro il 30 novembre 2023 versando esclusivamente la sanzione ridotta e gli interessi**: l'imposta dovuta, infatti, è stata versata a saldo (ad esempio il 16 giugno 2022).

Quindi, supponendo che il ravvedimento sia perfezionato il 10/11/2023, gli importi dovuti saranno:

■ **sanzione ridotta** ($€ 600 \times 30\% \times 1/7$) **€ 25,71**

■ **interessi:**

interessi periodo (1/12/2021 - 31/12/2021) $\rightarrow (€ 600 \times 0,01\% \times 31/365) = € 0,01$

interessi periodo (1/1/2022 - 16/06/2022) $\rightarrow (€ 600 \times 1,25\% \times 167/365) = € 3,43$ **€ 3,44**

Si ritiene che il Mod. REDDITI 2022 non debba essere ripresentato, considerato che lo stesso non presenta errori.

È possibile che l'Agenzia delle Entrate, in sede di controlli automatizzati, non riesca ad abbinare al Mod. REDDITI il versamento da ravvedimento operoso, con invio della conseguente richiesta di sanzione ed interessi al contribuente; in questo caso sarà opportuno segnalare il ravvedimento effettuato all'Agenzia, con richiesta di annullamento in autotutela.

Ravvedimento oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello della violazione

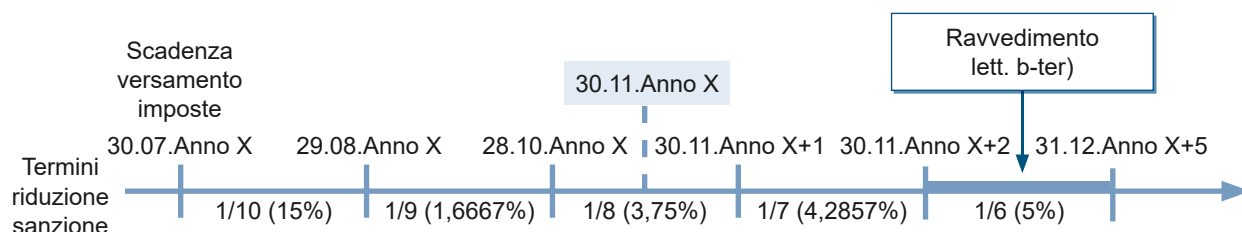
Nel caso in cui il contribuente decide di regolarizzare la propria situazione **oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione**, unitamente all'importo non versato, o versato solo parzialmente, deve corrispondere una **sanzione pari ad un sesto del minimo**.

La sanzione ridotta risulta pertanto pari al 5%:

$$30\% \times 1/6 = 5\% \rightarrow \text{misura della sanzione ridotta}$$

Oltre al tributo ed alla sanzione ridotta, devono essere corrisposti gli **interessi legali** con maturazione giorno per giorno.

La norma non introduce **limiti di tempo per il ravvedimento in esame**; tuttavia, come facilmente intuibile, allo scadere del **termine per l'accertamento** il ravvedimento operoso perde la sua utilità.



Violazioni formali

Le violazioni formali si configurano come infrazioni con **non incidono ai fini della determinazione o del pagamento dell'imposta**, ma **arrecano pregiudizio all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria**.

**ATTENZIONE**

Tali violazioni sono punite in base all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, con una **sanzione amministrativa** compresa tra **€ 250,00 e € 2.000,00**.

Le più frequenti violazioni di tipo formale, previste all'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, sono:

- dichiarazione **non redatta in conformità al modello** di dichiarazione approvato;
- omissione o indicazione errata e incompleta di:
 - dati rilevanti **per l'individuazione del contribuente o del suo rappresentante**;
 - elementi necessari **per la determinazione del tributo**;
 - ogni altro elemento prescritto **per l'effettuazione dei controlli**.

Nel caso di **violazione formale è possibile procedere alla regolarizzazione tramite ravvedimento operoso**, con le stesse modalità del caso relativo alle violazioni sostanziali che saranno analizzate successivamente.

Violazioni meramente formali

Nell'ambito delle violazioni formali, un discorso particolare deve essere fatto per quelle cosiddette **"meramente"** formali.

Il comma 5-bis, art. 6, D.Lgs. n. 472/97, prevede che:



"non sono [...] punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Ciò significa, in sostanza, che laddove la violazione formale, oltre a non incidere sulla determinazione o pagamento del tributo, **non ostacola l'attività di controllo, non è prevista alcuna sanzione** e quindi **non è necessario effettuare alcun ravvedimento operoso**. Resta tuttavia salva la possibilità di regolarizzare l'errore (senza pagamento di sanzioni) prima che siano iniziate attività di controllo o verifica.

Violazioni sostanziali

Le **violazioni sostanziali** sono quelle che incidono sulla **determinazione o sul pagamento del tributo**.

Le fattispecie più comuni che rientrano tra le violazioni sostanziali sono:

- **errori ed omissioni rilevabili in sede di liquidazione o di controllo formale delle imposte dovute**, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/73. In questo caso, qualora sia riscontrato un carente/omesso versamento, dipendente da **errori materiali di calcolo**, rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale delle imposte, si applica la **sanzione del 30%** (15% in caso di ritardo non superiore a 90 giorni);
- **infedele dichiarazione**. In questo caso, le fattispecie non rilevabili in sede di liquidazione o controllo formale che configurano la **violazione di infedele dichiarazione**, vengono punite con una sanzione che va dal **90% al 180%** della maggiore imposta o della differenza del credito utilizzato in compensazione.

**ATTENZIONE**

Il ravvedimento di una dichiarazione infedele comporta, oltre che il pagamento dell'imposta, degli interessi e della sanzione, la presentazione della **dichiarazione integrativa di quella originaria** che deve avvenire entro il termine per usufruire della sanzione ridotta.

Maggiore imposta inferiore al 3%

L'articolo 1, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997, prevede espressamente che la **sanzione da dichiarazione infedele** (90% -180%) viene ridotta di un terzo quando la maggiore imposta o il minore credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta e del credito dichiarati.



ATTENZIONE

Per **maggiore imposta** si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni ex art. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973.

Nonostante la norma faccia riferimento alla **maggiore imposta** (o al **minor credito**) "**accertata**", per ragioni sistematiche si ritiene che **la riduzione di 1/3 della sanzione sia applicabile anche nel caso di adempimento spontaneo da parte del contribuente**, attraverso il ravvedimento operoso.

Ravvedimento entro 90 giorni

Il regime sanzionatorio previsto per la dichiarazione infedele, nel caso di ravvedimento entro 90 giorni è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 42/2016, in cui è stato precisato che vanno tenute concettualmente distinte:

- le violazioni dichiarative configurabili nei primi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, su cui si applicano le sanzioni previste nel caso di dichiarazione tardiva (30% della maggiore imposta);
- le violazioni dichiarative configurabili decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, su cui si applicano le sanzioni previste nel caso di infedele dichiarazione (90% della maggiore imposta).



ATTENZIONE

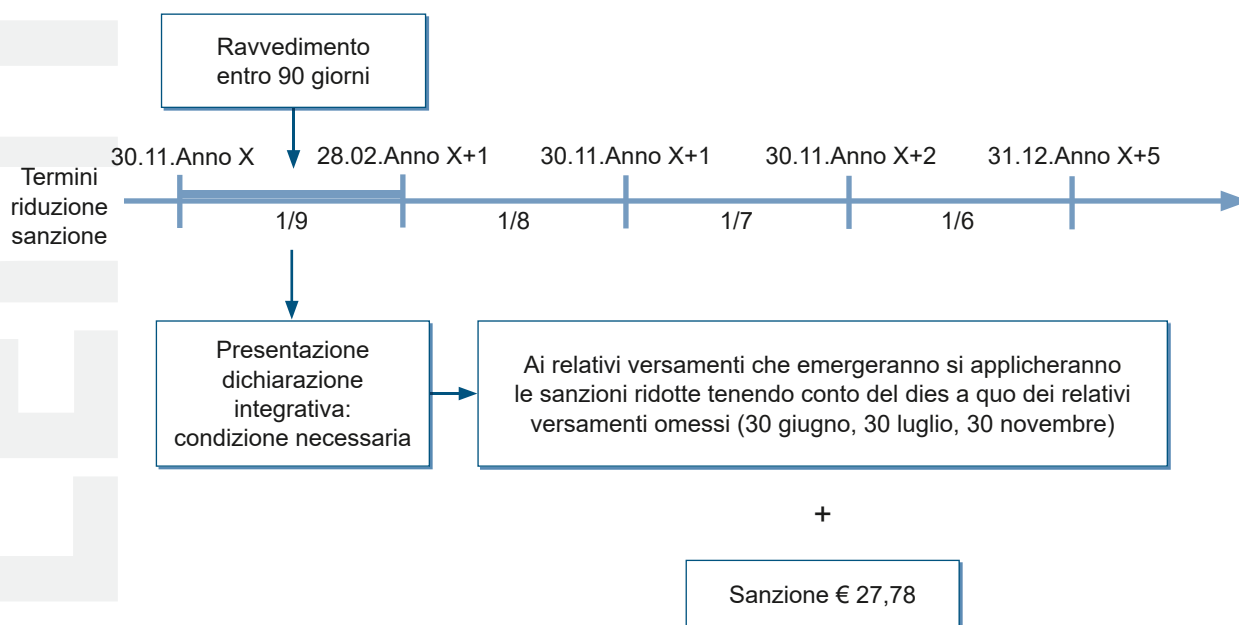
Nella Circolare viene specificato anche che **la presentazione di una dichiarazione integrativa entro i 90 integra la violazione di cui all'articolo 8, D.Lgs. n. 471/97** (sanzione da € 250,00 ad € 2.000,00).

Di conseguenza, applicando il ravvedimento operoso ex lett. a-bis) (riduzione ad 1/9 del minimo), il contribuente dovrà versare una **sanzione pari ad € 27,78** oltre alla sanzione per l'eventuale omesso/insufficiente versamento pari:

- **al 1,6667% della maggiore imposta**, se la violazione viene regolarizzata **entro** 90 giorni dalla scadenza del termine per il versamento;
- **al 3,75% della maggiore imposta**, se la violazione viene regolarizzata **oltre** 90 giorni dalla scadenza del termine per il versamento.

La condizione da rispettare per beneficiare, in caso di **infedele dichiarazione**, delle sanzioni previste in caso di **dichiarazione tardiva**, è la presentazione della **dichiarazione integrativa** entro i 90 giorni dalla presentazione della dichiarazione, entro quindi il **28 febbraio dell'anno successivo**. Rispettata questa condizione i versamenti delle relative somme dovute possono avvenire anche in momenti successivi. Se i versamenti della **maggiore imposta dovuta**, degli **interessi** e della **sanzione da ravvedimento** avvengono:

- **entro 90 giorni** dalla scadenza prevista per il relativo **versamento** (30 giugno per saldo e I° acconto, 30 luglio con maggiorazione, 30 novembre II° acconto), si applica la sanzione pari ad **1,6667%**;
- **oltre 90 giorni** dalla scadenza prevista per il relativo **versamento** (30 giugno per saldo e I° acconto, 30 luglio con maggiorazione, 30 novembre II° acconto), si applica la sanzione pari al **3,75%**.



Con riferimento all'anno **2023**, quindi alla presentazione della dichiarazione redditi 2023 (periodo d'imposta 2022), questa tipologia di **ravvedimento** (entro 90 giorni) può essere **applicata** esclusivamente nel caso in cui la **dichiarazione integrativa** sia presentata entro il **28 febbraio 2024**.



ESEMPIO

Un contribuente (non titolare di partita IVA) ha omissso l'indicazione, nel Mod. REDDITI 2023 - PF, di un reddito di fabbricati. Rettificando la dichiarazione emergono le seguenti **maggiori imposte**:

■ Saldo IRPEF 2022	€ 500,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 502,00
■ Primo acconto IRPEF 2023	€ 250,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 251,00
■ Secondo acconto IRPEF 2023	€ 375,00	€ 375,00
■ Addizionale regionale all'IRPEF	€ 80,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 80,32

Il contribuente regolarizza la dichiarazione il **15 dicembre 2023** mediante il ravvedimento operoso, consistente nei seguenti adempimenti:

- versamento delle **maggiori imposte** (€ 502,00 e € 80,32);
- versamento degli **interessi legali**, con lo specifico codice tributo;
- versamento della **sanzione ridotta, pari a**:
 - **€ 27,78 per dichiarazione errata**;
 - **3,75% dell'imposta non versata** (siamo oltre i 90 giorni dal termine di versamento del 31 luglio 2023);
- **presentazione della dichiarazione integrativa**.

■ Interessi legali:

$€ 502,00 \times 5\% \times 137/365 = € 9,42$

$€ 80,32 \times 5\% \times 137/365 = € 1,51$

I 137 giorni sono i giorni che intercorrono dal 1 agosto 2023 (il 30 luglio cadeva di domenica) al 15 dicembre 2023.

■ Sanzione dichiarazione errata: € 27,78

■ **Sanzione omesso versamento:**

€ 502,00 x 30% x 1/8 = € 18,83;

€ 80,32 x 30% x 1/8 = € 3,01.

Il Modello F24 risulta quindi così compilato:

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	4001	0101	2022	502,00		
	8901		2022	18,83		
	1989		2022	9,42		
	8911		2023	27,78		
codice ufficio	codice atto					
TOTALE A				558,03 B		SALDO (A-B)
						558,03

SEZIONE REGIONI						
codice regione	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
21	3801	0101	2022	80,32		
21	8902		2022	3,01		
21	1994		2022	1,51		
TOTALE E				84,84 F		SALDO (E-F)
						84,84

ESTREMI DEL VERSAMENTO (DA COMPILARE A CURA DI BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE)						
DATA			CODICE BANCA/POSTE/AGENTE DELLA RISCOSSIONE		Pagamento effettuato con assegno	
giorno	mese	anno	AZIENDA	CAB/SPORTELLO	n.ro	☐ bancario/postale ☐ circolare/vaglia postale
15	12	2020				
tratto / emesso su					cod. ABI	CAB



ATTENZIONE

Come si può notare, non è stato effettuato il ravvedimento sulle somme dovute in acconto.

Infatti, con **Circolare 12 ottobre 2016**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in caso di **dichiarazione integrativa da cui emerga una maggiore imposta**, con conseguente **determinazione di acconti dovuti per l'anno successivo in misura superiore**, non si applica la sanzione per carente versamento dell'acconto, se la **dichiarazione integrativa è presentata:**

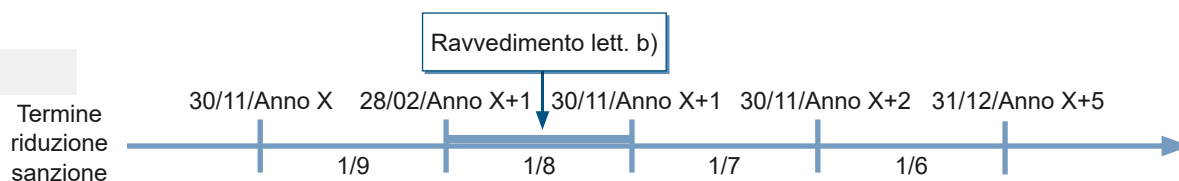
- **successivamente** al termine di versamento del secondo acconto;
- **prima della scadenza del termine di versamento del secondo acconto**; in tal caso, l'errato versamento del primo acconto non verrà sanzionato, se con il **secondo acconto viene versata la differenza dovuta**, calcolata con riferimento alla dichiarazione integrata.

In altre parole, **se l'importo versato per gli acconti coincide con quello determinato nella dichiarazione vigente al momento del versamento**, non si applicherà la sanzione per carente versamento.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, la **fattispecie dell'omesso o insufficiente versamento dell'acconto** si perfeziona solo con l'inutile decorso del termine di scadenza del versamento stesso, ed è **autonoma rispetto alla dichiarazione**, che semplicemente ne determina l'ammontare.

Ravvedimento entro un anno dal termine di presentazione della dichiarazione

Se la **dichiarazione infedele** viene corretta entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva, si applica la sanzione dell'**11,25%** ($90\% \times 1/8 = 11,25\%$).



Per quanto riguarda la presentazione della dichiarazione dei redditi per i soggetti IRPEF ed IRES (con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), **la riduzione della sanzione ad 1/8 del minimo è applicabile fino al 30 novembre dell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione** che si intende correggere.

Considerando la scadenza del **30 novembre 2023**, vi è la possibilità di ricorrere a tale tipologia di ravvedimento relativamente alla **dichiarazione redditi 2022** (periodo d'imposta 2021).

Considerando, invece, la **dichiarazione redditi 2023** (periodo d'imposta 2022), vi è la possibilità di ricorrere a tale tipologia di ravvedimento entro il **02 dicembre 2024** (il 30 novembre cade di sabato).



ESEMPIO

Un contribuente (non titolare di partita IVA) ha omissso l'indicazione, nel Mod. REDDITI 2022, di un reddito di fabbricati.

Rettificando la dichiarazione emergono le seguenti **maggiori imposte**:

■ Saldo IRPEF 2021	€ 258,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 259,03
■ Primo acconto IRPEF 2022	€ 125,20, con maggiorazione dello 0,4%	€ 125,70
■ Secondo acconto IRPEF 2022	€ 187,80	€ 187,80
■ Addizionale regionale all'IRPEF	€ 42,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 42,17

Il contribuente regolarizza la dichiarazione il 15 novembre 2023 mediante il ravvedimento operoso, consistente nei seguenti adempimenti:

- versamento delle **maggiori imposte** (€ 259,03 e € 42,17);
- versamento degli **interessi legali**, con lo specifico codice tributo;
- versamento della **sanzione ridotta all'11,25%**;
- **presentazione della dichiarazione integrativa.**

■ Interessi legali:

(€ 259,03 x 1,25% x 131/365) = **€ 1,16**

(€ 259,03 x 5% x 319/365) = **€ 11,32**

(€ 42,17 x 1,25% x 131/365) = **€ 0,19**

(€ 42,17 x 5% x 319/365) = **€ 1,84**

I 131 giorni sono i giorni che intercorrono dal 23 agosto 2022 (il versamento con la maggiorazione era stato prorogato per il 2022 al 22 agosto) al 31 dicembre 2022.

I 319 giorni sono i giorni che intercorrono dal 1° gennaio 2023 al 15 novembre 2023.

■ Sanzione:

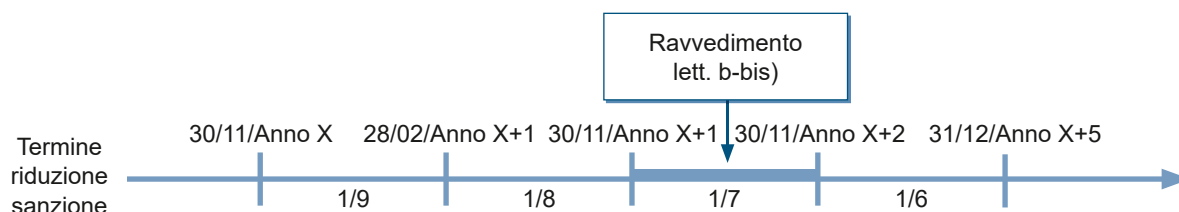
€ 259,03 x 90% x 1/8 = **€ 29,14;**

€ 42,17 x 90% x 1/8 = **€ 4,74.**

➤ Per gli acconti si veda quanto specificato nel precedente paragrafo.

Ravvedimento entro due anni dal termine di presentazione della dichiarazione

La riduzione della **sanzione ad 1/7 del minimo** ($90\% \times 1/7$) si applica nel caso in cui il ravvedimento sia effettuato **entro due anni dal termine di presentazione della dichiarazione che si intende correggere**.



Di conseguenza, considerando la scadenza del **30 novembre 2023**, ricade in tale tipologia di ravvedimento l'eventuale ravvedimento relativo alla **dichiarazione redditi 2021** (periodo d'imposta 2020).

Considerando, invece, la **dichiarazione redditi 2023** (periodo d'imposta 2022), vi è la possibilità di ricorrere a tale tipologia di ravvedimento entro il **1° dicembre 2025** (il 30 novembre cade di domenica).



ESEMPIO

Un contribuente (non titolare di partita IVA) ha omesso l'indicazione, nel Mod. REDDITI 2021, di un reddito di fabbricati. Rettificando la dichiarazione emergono le seguenti **maggiori imposte**:

■ Saldo IRPEF 2020	€ 258,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 259,03
■ Primo acconto IRPEF 2021	€ 125,20, con maggiorazione dello 0,4%	€ 125,70
■ Secondo acconto IRPEF 2021	€ 187,80	€ 187,80
■ Addizionale regionale all'IRPEF	€ 42,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 42,17

Il contribuente regolarizza la dichiarazione il 15 novembre 2023 mediante il ravvedimento operoso, consistente nei seguenti adempimenti:

- versamento delle **maggiori imposte** (€ 259,03 e € 42,17);
- versamento degli **interessi**;
- versamento della **sanzione ridotta al 12,8571% ($90\% \times 1/7$)**;
- **presentazione della dichiarazione integrativa**.

■ Interessi legali:

anno 2021 ($€ 259,03 \times 0,01\% \times 154/365$) = **€ 0,01**

anno 2022 ($€ 259,03 \times 1,25\% \times 365/365$) = **€ 3,24**

anno 2023 ($€ 259,03 \times 5\% \times 319/365$) = **€ 11,32**

anno 2021 ($€ 42,17 \times 0,01\% \times 154/365$) = **€ 0,001**

anno 2022 ($€ 42,17 \times 1,25\% \times 365/365$) = **€ 0,53**

anno 2023 ($€ 42,17 \times 5\% \times 319/365$) = **€ 1,84**

I 154 giorni sono i giorni che intercorrono dal 31 luglio 2021 al 31 dicembre 2021.

I 365 giorni sono riferiti a tutto l'anno 2022.

I 319 giorni sono i giorni che intercorrono dal 1° gennaio 2023 al 15 novembre 2023.

■ **Sanzione:**

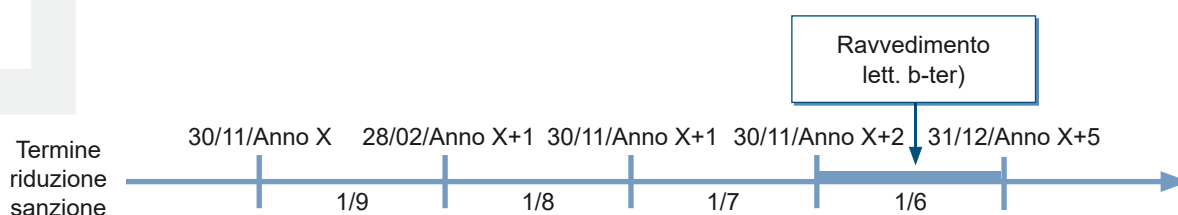
$€ 259,03 \times 90\% \times 1/7 = € 33,30;$

$€ 42,17 \times 90\% \times 1/7 = € 5,42.$

➡ Per gli acconti si veda quanto riportato nel paragrafo "Ravvedimento entro 90 giorni".

Ravvedimento oltre due anni dal termine di presentazione della dichiarazione

Se il ravvedimento viene effettuato **oltre due anni dal termine di presentazione della dichiarazione che si intende correggere** la sanzione è ridotta ad **1/6 del minimo**.



Di conseguenza, entro il **31 dicembre 2023** ricade in tale tipologia l'eventuale ravvedimento relativo alla **dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2018** (periodo d'imposta 2017).

Considerando, invece, la **dichiarazione redditi 2023** (periodo d'imposta 2022), vi è la possibilità di ricorrere a tale tipologia di ravvedimento a partire dalla data del **02 dicembre 2023** entro il **31 dicembre 2028**.



ATTENZIONE

Si ricorda che la Legge di stabilità 2016 (commi da 130 a 132, art.1) ha **esteso il termine per la notifica degli accertamenti**. A partire dalle dichiarazioni 2017, **gli atti impositivi possono essere notificati:**

- **entro il 31 dicembre del quinto anno** successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione;
- **entro il 31 dicembre del settimo anno** successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata, in caso di **omessa dichiarazione**.



ESEMPIO

Un contribuente (non titolare di partita IVA) ha omesso l'indicazione, nel Mod. REDDITI 2018, di un reddito di fabbricati. Rettificando la dichiarazione emergono le seguenti **maggiori imposte:**

■ Saldo IRPEF 2022	€ 258,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 259,03
■ Primo acconto IRPEF 2023	€ 125,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 125,50
■ Addizionale regionale all'IRPEF	€ 42,00, con maggiorazione dello 0,4%	€ 42,17

Il contribuente regolarizza la dichiarazione il 19 dicembre 2023 mediante il ravvedimento operoso, consistente nei seguenti adempimenti:

- ➔ versamento delle **maggiori imposte** (€ 259,03 e € 42,17);
- ➔ versamento degli **interessi**;
- ➔ versamento della **sanzione ridotta al 15% (90% x 1/6)**;
- ➔ **presentazione della dichiarazione integrativa**.

■ **Interessi legali:**

€ 259,03	0,3%	31 giorni anno 2018	€ 0,07
€ 259,03	0,8%	anno 2019	€ 2,07
€ 259,03	0,05%	anno 2020	€ 0,13
€ 259,03	0,01%	anno 2021	€ 0,03
€ 259,03	1,25%	anno 2022	€ 3,23
€ 259,03	5%	353 giorni anno 2023	€ 12,53

€ 42,17	0,3%	31 giorni anno 2018	€ 0,01
€ 42,17	0,8%	anno 2019	€ 0,34
€ 42,17	0,05%	anno 2020	€ 0,02
€ 42,17	0,01%	anno 2021	€ 0,004
€ 42,17	1,25%	anno 2022	€ 0,53
€ 42,17	5%	353 giorni anno 2023	€ 2,04

■ **Sanzione:**

$€ 259,03 \times 90\% \times 1/6 = \mathbf{€ 38,85};$

$€ 42,17 \times 90\% \times 1/6 = \mathbf{€ 6,33}.$

Consegna PVC

La Legge n. 190/2014 ha introdotto una **particolare forma di ravvedimento operoso**, legato alla **consegna del processo verbale di contestazione**.

In questo caso, sarà possibile regolarizzare le violazioni beneficiando della riduzione della sanzione ad 1/5 del minimo.

La dichiarazione infedele è quindi regolarizzabile, **successivamente alla consegna del PVC**, applicando la **sanzione del 18%** ($90\% \times 1/5$).

Omessa presentazione della dichiarazione

Le ipotesi di dichiarazione **omessa** si realizzano quando la dichiarazione **non è stata presentata** oppure è stata **presentata**:

- **con ritardo superiore a 90 giorni;**
- **senza la sottoscrizione del contribuente e non sia stata regolarizzata entro 30 giorni dall'invito dell'Ufficio.**



ATTENZIONE

L'articolo 1, D.Lgs. n. 471/97, proporziona la sanzione applicabile all'omessa presentazione della dichiarazione all'eventuale ritardo nell'adempimento.

Nelle ipotesi di **omessa presentazione** della dichiarazione, la **sanzione** applicabile è compresa:

- tra **€ 250,00 e € 1.000,00** (con possibilità di aumento fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili) **se non è dovuta imposta;**
- tra **il 120% ed il 240% se è dovuta imposta** (con un minimo di € 250,00).

Tuttavia, se la **dichiarazione dei redditi omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo**, la **sanzione base** (dal 120% al 240%) è **ridotta della metà** e sono modificati gli importi minimi.

Nel caso sopra descritto si applicherà quindi la sanzione:

- in **misura fissa**, da un **minimo di € 150,00** ad un **massimo di € 500,00** (con possibilità di aumento fino al doppio per i soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili), se **non sono dovute imposte**;
- **dal 60% al 120%** delle imposte dovute, con un **minimo di € 200,00**, se sono **dovute imposte**.

Dichiarazione tardiva

L'art. 2, comma 7, D.P.R. n. 322/1998 considera **valida la dichiarazione presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine** (tardiva presentazione) ferma restando l'applicazione delle sanzioni sopra riportate, relative alla dichiarazione presentata entro il termine della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo.

Poiché la dichiarazione tardiva, **presentata entro 90 giorni**, è comunque valida, dalla stessa non può risultare un'imposta dovuta ma, semmai, un'imposta dichiarata e non versata, come tale da assoggettare alla **sanzione del 30%** prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 (in tal senso si veda la C.M. n. 23/1999).

Il contribuente può regolarizzare la mancata presentazione della dichiarazione **nel termine di 90 giorni** della scadenza prevista, mediante l'istituto del **ravvedimento operoso**:

- entro il **28 settembre**, nel caso in cui il Modello REDDITI sia presentato in **banca o posta** (scadenza 30 giugno per i soli casi consentiti);
- entro il **28 febbraio**, nel caso in cui il Modello REDDITI sia presentato in **via telematica**.

Imposte interamente versate

Nei casi di ritardata presentazione della dichiarazione dei redditi, se le imposte risultanti dalla stessa sono state interamente pagate, la violazione può essere regolarizzata con il pagamento di una **sanzione ridotta, pari ad 1/10 del minimo**, ex art. 13, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 472/1997:

$$1/10 \text{ di } € 250,00 = \mathbf{€ 25,00}$$



ATTENZIONE

*Tale sanzione sana esclusivamente la **violazione della ritardata presentazione della dichiarazione da effettuarsi entro 90 giorni dalla scadenza originaria**.*

Nel caso di tardiva presentazione del quadro RW la sanzione ridotta è pari ad € 25,80 (€ 258,00 x 1/10).

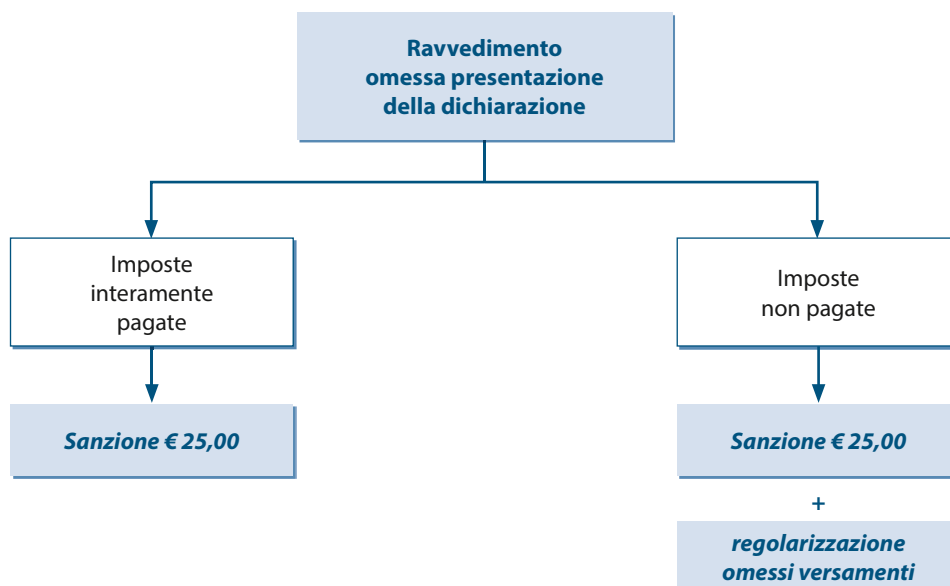
Imposte non versate

Nei casi di ritardata presentazione della dichiarazione dei redditi, se le imposte risultanti dalla stessa non sono state pagate, il contribuente è tenuto a:

- presentare la dichiarazione entro 90 giorni dalla scadenza originaria (in generale, entro il 28 febbraio);
- sanare l'omessa presentazione della dichiarazione, versando la sanzione sopra citata, pari a **€ 25,00** (€ 25,80 nel caso di quadro RW);
- sanare l'omesso versamento delle imposte scaturenti dalla dichiarazione, con la **sanzione ridotta**.

Trattandosi di un omesso versamento, si applicheranno le **lettere da a) a b-ter) del comma 1, art. 13, D.Lgs. n. 472/97**; di conseguenza, la sanzione ridotta varierà a seconda del periodo in cui l'imposta viene versata rispetto alla data di scadenza del versamento normativamente prevista. In particolare, si applicherà la sanzione:

- **dell'1,5%**, se il versamento avviene **entro 30 giorni** (la sanzione è ulteriormente ridotta, - 0,1% giornaliero - se il pagamento dell'imposta avviene nei primi 14 giorni);
- **dell'1,6667%**, se il versamento avviene **entro 90 giorni**;
- **del 3,75%**, se il versamento avviene **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno** nel corso del quale la violazione è stata commessa;
- **del 4,2857%**, se il versamento avviene **entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello nel corso del quale la violazione è stata commessa;
- **del 5%**, se il versamento avviene **oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo** a quello nel corso del quale la violazione è stata commessa.



+20 anni
di esperienza



docenti altamente
formati e specializzati



percorso formativo
su misura



formazione di valore



corsi da catalogo



Il corso on-line

Whistleblowing

i nuovi adempimenti e
l'impatto sui datori di lavoro

3 ore di formazione on-line
tenute dall'**Avv. Mauro Petrassi** e
Cdl Paola Sanna

Un'occasione per conoscere le disposizioni che riguardano la disciplina in materia di whistleblowing e che avranno effetto a decorrere dal 17 dicembre 2023, con particolare riferimento all'individuazione dei possibili soggetti coinvolti e dell'attuazione di un processo di gestione della segnalazione nel rispetto delle finalità della norma e delle linee guida impartite

cefor-formazione.it | info.cefor@seac.it | 0461.805192

Scopri il
corso



CeFor
PRO ● SEAC

ALL-IN

Informative, analisi tecniche,
approfondimenti, formazione e news.
Con tutti i contenuti correlati alle fonti
normative.

Sempre aggiornati, sempre accurati.

Con la competenza del Centro Studi Seac.

ALL-IN FISCO



METTICI ALLA PROVA!

PER TE 30 GIORNI DI PROVA GRATUITA

SEAC

Diamo valore al tuo business

NOVEMBRE 2023

MERCOLEDÌ	1	
GIOVEDÌ	2	
VENERDÌ	3	
SABATO	4	
DOMENICA	5	
LUNEDÌ	6	
MARTEDÌ	7	
MERCOLEDÌ	8	
GIOVEDÌ	9	
VENERDÌ	10	SCADENZA
SABATO	11	
DOMENICA	12	
LUNEDÌ	13	
MARTEDÌ	14	
MERCOLEDÌ	15	SCADENZA
GIOVEDÌ	16	SCADENZA

OTTOBRE 2023

1 Domenica	9 Lunedì	17 Martedì	25 Mercoledì
2 Lunedì	10 Martedì	18 Mercoledì	26 Giovedì
3 Martedì	11 Mercoledì	19 Giovedì	27 Venerdì
4 Mercoledì	12 Giovedì	20 Venerdì	28 Sabato
5 Giovedì	13 Venerdì	21 Sabato	29 Domenica
6 Venerdì	14 Sabato	22 Domenica	30 Lunedì
7 Sabato	15 Domenica	23 Lunedì	31 Martedì
8 Domenica	16 Lunedì	24 Martedì	

SCADENZE

10 Ven **MOD. 730 INTEGRATIVO:** CAF e professionisti abilitati trasmettono in via telematica all'Agenzia delle Entrate i Modd. 730 e 730-3 integrativi e li consegnano a dipendenti/pensionati

15 Mer **RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI:**

- versamento II rata imposta sostitutiva della rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti al 1° gennaio 2022, non in regime di impresa, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché ENC;
- versamento III rata imposta sostitutiva della rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni posseduti al 1° gennaio 2021, non in regime di impresa, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché ENC.

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI ALL'1.1.2023: redazione / asseverazione della perizia di stima e versamento dell'imposta sostitutiva dovuta in unica soluzione / prima rata

CRIPTO-ATTIVITÀ: rideterminazione valore all'1/1/2023 con versamento imposta sostitutiva (unica soluzione o prima rata)

16 Gio **RITENUTE:** versamento ritenute su redditi da lavoro dipendente e assimilati, lavoro autonomo, provvigioni, corrispettivi per contratti d'appalto nei confronti dei condomini nonché sull'ammontare dei canoni/corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve (ottobre 2023)

ADDITIONALI: versamento addizionali regionale/comunale su redditi da lavoro dipendente (ottobre 2023)

IVA: liquidazione e versamento mese di ottobre e III trimestre

IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI: versamento imposta mese di ottobre 2023

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI:

- versamento contributi relativi al mese di ottobre 2023:
 - INPS: lavoratori dipendenti;
 - INPS → Gestione ex ENPALS: lavoratori dello spettacolo;
 - INPS → Gestione ex INPGI: giornalisti professionisti;
 - Gestione separata INPS committenti;
- versamento all'INPS dei contributi per coltivatori diretti, coloni e mezzadri e imprenditori agricoli professionali, relativi al III trimestre 2023

NOVEMBRE 2023

VENERDÌ	17	
SABATO	18	
DOMENICA	19	
LUNEDÌ	20	SCADENZA
MARTEDÌ	21	
MERCOLEDÌ	22	
GIOVEDÌ	23	
VENERDÌ	24	
SABATO	25	
DOMENICA	26	
LUNEDÌ	27	SCADENZA
MARTEDÌ	28	
MERCOLEDÌ	29	
GIOVEDÌ	30	SCADENZA

SCADENZE

**CONTRIBUTI IVS ARTIGIANI E COMMERCIAN-
TI:** versamento III quota fissa 2023 su reddito minimale
AUTOLIQUIDAZIONE INAIL: versamento IV rata

20 Lun **CONTRIBUTI ENASARCO:** versamento contributi III trimestre 2023

SOGGETTI ALLUVIONATI:

- ♦ versamento delle somme sospese nel periodo 1.5 - 31.8.2023 per soggetti colpiti dall'emergenza alluvionale che ha interessato l'Emilia Romagna, la Toscana e le Marche, nonché effettuazione degli adempimenti tributari, in scadenza nel periodo 1.5 - 31.8.2023;
- ♦ presentazione della domanda, da parte di artigiani/commercianti e soggetti iscritti alla Gestione Separata INPS per beneficiare della sospensione dei versamenti previdenziali in scadenza nel periodo 1.5 - 31.8.2023

27 Lun **ELENCHI INTRASTAT:** presentazione contribuenti mensili (ottobre 2023)

30 Gio **MOD. 730:** operazioni di conguaglio (sulla retribuzione erogata nel mese di novembre) dell'importo in acconto (II o unica rata)

DICHIARAZIONE REDDITI: trasmissione telematica del Mod. REDDITI 2023 da parte di persone fisiche, società di persone e società di capitali con esercizio coincidente con l'anno solare

IRAP: presentazione telematica della dichiarazione annuale IRAP

OPZIONE PER TRASPARENZA: presentazione del Mod. REDDITI o di apposita comunicazione per l'adesione al regime di trasparenza da parte di società di capitali per il triennio 2023-2025

ACCONTI IMPOSTE SUI REDDITI E IRAP: versamento della II o unica rata d'acconto per l'anno 2023, di IRPEF, IVIE, IVAFE, IRES, IRAP, cedolare secca, imposta sostitutiva minimi/forfettari

**CONTRIBUTI IVS ARTIGIANI E COMMERCIAN-
TI:** versamento II rata acconto 2023 sul reddito eccedente il minimale

GESTIONE SEPARATA INPS - PROFESSIONISTI: versamento II rata acconto previdenziale 2023 da parte dei professionisti iscritti alla gestione separata INPS

FASI: versamento contributi integrativi dirigenti industriali (IV trimestre 2023)

DENUNCIA UNIEMENS: denuncia telematica delle retribuzioni e dei contributi (INPS - ex INPDAP - ex ENPALS - ex DMAG) di ottobre 2023

LIBRO UNICO: registrazioni relative al mese di ottobre 2023

DICEMBRE 2023

1 Venerdì	9 Sabato	17 Domenica	25 Lunedì
2 Sabato	10 Domenica	18 Lunedì	26 Martedì
3 Domenica	11 Lunedì	19 Martedì	27 Mercoledì
4 Lunedì	12 Martedì	20 Mercoledì	28 Giovedì
5 Martedì	13 Mercoledì	21 Giovedì	29 Venerdì
6 Mercoledì	14 Giovedì	22 Venerdì	30 Sabato
7 Giovedì	15 Venerdì	23 Sabato	31 Domenica
8 Venerdì	16 Sabato	24 Domenica	

DICEMBRE 2023

VENERDÌ	1	
SABATO	2	
DOMENICA	3	
LUNEDÌ	4	
MARTEDÌ	5	
MERCOLEDÌ	6	
GIOVEDÌ	7	
VENERDÌ	8	
SABATO	9	
DOMENICA	10	
LUNEDÌ	11	
MARTEDÌ	12	
MERCOLEDÌ	13	
GIOVEDÌ	14	
VENERDÌ	15	
SABATO	16	

NOVEMBRE 2023

1 Mercoledì	9 Giovedì	17 Venerdì	25 Sabato
2 Giovedì	10 Venerdì	18 Sabato	26 Domenica
3 Venerdì	11 Sabato	19 Domenica	27 Lunedì
4 Sabato	12 Domenica	20 Lunedì	28 Martedì
5 Domenica	13 Lunedì	21 Martedì	29 Mercoledì
6 Lunedì	14 Martedì	22 Mercoledì	30 Giovedì
7 Martedì	15 Mercoledì	23 Giovedì	
8 Mercoledì	16 Giovedì	24 Venerdì	

SCADENZE

COMUNICAZIONE DATI LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA: trasmissione telematica dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche IVA relative al III trimestre 2023

IMPOSTA DI BOLLO: versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche per il III trimestre 2023 nonché versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche per il I e II trimestre 2023 da parte dei contribuenti per cui l'imposta era risultata essere complessivamente inferiore ad € 5.000

DICHIARAZIONE IOSS: dichiarazione Iva loss relativa al mese precedente

ASSEGNAZIONE / CESSIONE / TRASFORMAZIONE AGEVOLATE:

- ♦ versamento II rata pari al 40% dell'imposta sostitutiva dovuta se l'assegnazione / cessione / trasformazione agevolata è avvenuta entro il 30/9 con relativo pagamento della prima rata (60%);
- ♦ atto di assegnazione/cessione/trasformazione con versamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione.

ESTROMISSIONE IMMOBILE STRUMENTALE: versamento I rata pari al 60% dell'imposta sostitutiva dovuta per l'estromissione dell'immobile dal patrimonio dell'impresa individuale

RAVVEDIMENTO SPECIALE: versamento III rata per la regolarizzazione delle violazioni riferite alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e periodi d'imposta precedenti

REGOLARIZZAZIONE CRIPTO-ATTIVITÀ: presentazione apposito modello e versamento di un importo commisurato al valore delle crypto-attività e/o dei redditi non dichiarati

DICEMBRE

15 Ven **REGOLARIZZAZIONE CORRISPETTIVI:** regolarizzazione, tramite ravvedimento, delle violazioni commesse nel periodo 1.1.2022 - 30.6.2023, anche se già constatate non oltre il 31.10.2023 (purché non oggetto di atto di contestazione alla data della regolarizzazione)

18 Lun **RITENUTE:** versamento ritenute su redditi da lavoro dipendente e assimilati, lavoro autonomo, provvigioni, corrispettivi per contratti d'appalto nei confronti dei condomini nonché sull'ammontare dei canoni/corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve (novembre 2023)

ADDIZIONALI: versamento addizionali regionale/comunale su redditi da lavoro dipendente (novembre 2023)

IVA: liquidazione e versamento (mese di novembre 2023)

IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI: versamento imposta mese di novembre 2023

DICEMBRE 2023

DOMENICA	17	
LUNEDÌ	18	SCADENZA
MARTEDÌ	19	
MERCOLEDÌ	20	SCADENZA
GIOVEDÌ	21	
VENERDÌ	22	
SABATO	23	
DOMENICA	24	
LUNEDÌ	25	
MARTEDÌ	26	
MERCOLEDÌ	27	SCADENZA
GIOVEDÌ	28	
VENERDÌ	29	
SABATO	30	
DOMENICA	31	SCADENZA

SCADENZE

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI:

- ♦ versamento imposta mese di novembre 2023
 - INPS: lavoratori dipendenti
 - INPS → Gestione ex ENPALS: lavoratori dello spettacolo
 - INPGI: giornalisti professionisti
 - Gestione separata INPS: committenti
- ♦ versamento all'INPS dei contributi per la manodopera agricola relativi al II trimestre 2023

IMU: versamento a saldo anno 2023

IMU ENC: versamento II rata 2023

TFR - IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLA RIVALUTAZIONE: versamento dell'acconto sulle rivalutazioni del TFR maturate nell'anno 2023

20 Mer RITENUTE CONDOMINIO: versamento ritenute operate da giugno a novembre 2023 da parte del condominio nel caso non sia superato il limite di euro 500 di ritenute operate

RAVVEDIMENTO SPECIALE: versamento IV rata per la regolarizzazione delle violazioni riferite alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e periodi d'imposta precedenti

SANATORIA RATE ISTITUTI DEFINITORI: versamento IV rata per la regolarizzazione dell'omesso/insufficiente versamento delle somme dovute a seguito di alcuni istituti definitivi (comma 220, Legge n. 197/2022)

DEFINIZIONE LITI FISCALI PENDENTI: versamento III rata degli importi dovuti

27 Mer IVA: versamento acconto 2023 da parte dei contribuenti mensili, trimestrali e trimestrali speciali

ELENCHI INTRASTAT: presentazione contribuenti mensili (novembre 2023)

31 Dom DICHIARAZIONE IOSS: dichiarazione Iva loss relativa al mese precedente

GENNAIO

2 Mar PREVIDENZA INTEGRATIVA: comunicazione al fondo di previdenza integrativa/compagnia di assicurazione dell'ammontare dei contributi versati e non dedotti nel Mod. REDDITI o 730/2023

LIBRO UNICO: registrazioni relative al mese di novembre 2023

DENUNCIA UNIEMENS: denuncia telematica delle retribuzioni e dei contributi (INPS - ex INPDAP - ex ENPALS - ex DMAG) di novembre 2023

GENNAIO 2024

1 Lunedì	9 Martedì	17 Mercoledì	25 Giovedì
2 Martedì	10 Mercoledì	18 Giovedì	26 Venerdì
3 Mercoledì	11 Giovedì	19 Venerdì	27 Sabato
4 Giovedì	12 Venerdì	20 Sabato	28 Domenica
5 Venerdì	13 Sabato	21 Domenica	29 Lunedì
6 Sabato	14 Domenica	22 Lunedì	30 Martedì
7 Domenica	15 Lunedì	23 Martedì	31 Mercoledì
8 Lunedì	16 Martedì	24 Mercoledì	



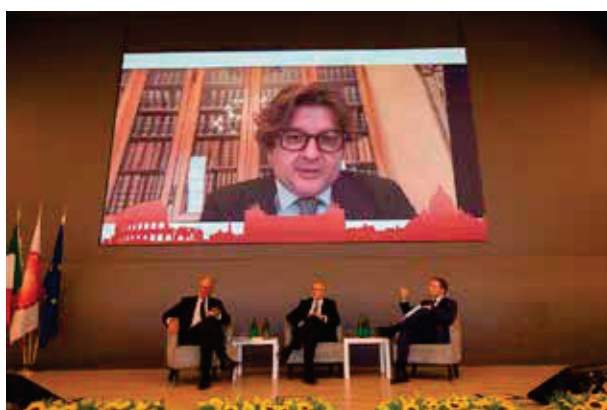
On. Luciano D'Alfonso



On. Marco Perissa



Ernesto Maria Ruffini Direttore ADE



On. Marco Osnato



On. Alberto Gusmeroli



Andrea Cartosio



Claudio Boi



Andrea Bognolo



Giovanni Pastorino



Alessandro Genova



Marco Palombi



Alejandro Rodriguez



Franco Pagani



Effremo Manna



Enrico Molinari



Angelica Bianco



Roberto Vaggi



Giorgio Del Ghingaro - Francesco Roselli - Giuseppe Zambon



Il Consiglio Nazionale