

CIRCOLARE PER L'ASSOCIATO

Numero 2 del 29 MAGGIO 2024

NOTIZIE IN SINTESI

- ❖ Estinzione delle accise ma non dell'Iva in caso di confisca dei beni irregolarmente introdotti (p.2)
- ❖ Il precedente noleggio preclude il credito 4.0 (p.2)
- ❖ Crediti Iva *ante* 2008 rigenerati non trasferibili nella liquidazione dell'Iva di gruppo (p.2)
- ❖ Il precedente noleggio preclude il credito 4.0 (p.2)
- ❖ Crediti Iva *ante* 2008 rigenerati non trasferibili nella liquidazione dell'Iva di gruppo (p.2)
- ❖ Aggiornati i coefficienti per il calcolo della base imponibile dei fabbricati D (p.2)

NEWS E INFORMATIVE

- ❖ In gazzetta le regole per la fruizione del *tax credit* imballaggi riciclati (p.4)
- ❖ Benefici premiali Isa per il periodo d'imposta 2023 (p.7)
- ❖ Scade al prossimo 1° luglio 2024 la possibilità di rideterminare nuovamente il costo fiscale di partecipazioni e terreni (p.9)

APPROFONDIMENTI

- ❖ il ravvedimento operoso dei versamenti (p.11)

SCADENZIARIO

- ❖ Principali scadenze 27 maggio 2024 al 31 maggio (p.15)

NOTIZIE IN SINTESI

ESTINZIONE DELLE ACCISE MA NON DELL'IVA IN CASO DI CONFISCA DEI BENI IRREGOLARMENTE INTRODOTTI

L'Agenzia delle dogane, con la circolare n. 13/D del 17 maggio 2024, ha chiarito che in ipotesi di confisca di beni a causa di un'irregolare introduzione nel territorio doganale, si ha l'estinzione delle accise mentre l'Iva continua a rimanere dovuta.

(Agenzia delle dogane, circolare n. 13/D/2024)

IL PRECEDENTE NOLEGGIO PRECLUDE IL CREDITO 4.0

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 109/E del 21 maggio 2024, ha negato la fruizione del c.d. credito 4.0 per carenza del requisito della novità in caso di acquisto di un bene precedentemente utilizzato in forza di un contratto di noleggio.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 109/E/2024)

CREDITI IVA ANTE 2008 RIGENERATI NON TRASFERIBILI NELLA LIQUIDAZIONE DELL'IVA DI GRUPPO

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 111/E del 21 maggio 2024, ha ricordato che per effetto delle modifiche apportate a mezzo dell'articolo 1, comma 63, L. 244/2007, all'ultimo comma dell'articolo 73, D.P.R. 633/1972, per le società che partecipano per la prima volta alla liquidazione Iva di gruppo, non è possibile di far confluire nei calcoli compensativi della procedura la propria eccedenza di credito Iva derivante dal periodo d'imposta precedente. Detta eccedenza, pertanto, in deroga ai principi generali in tema di gruppo Iva, resta definitivamente nella disponibilità del soggetto in capo al quale si è formata, che può compensarla orizzontalmente, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, ovvero chiederne il rimborso al verificarsi dei presupposti di cui all'articolo 30 del decreto Iva. Va ricordato, infine, che prima della modifica innanzi citata, i crediti pregressi delle società confluivano nella procedura di liquidazione Iva di gruppo. Tale deroga si applica anche nell'ipotesi in cui il credito Iva, sebbene sorto prima del 2008 e, quindi, in un periodo antecedente le modifiche recate dalla L. 244/2007, si sia "rigenerato" e sia, dunque, utilizzabile in detrazione, a seguito del riversamento eseguito nel 2023 a definizione delle pendenze in essere, quando è in corso una nuova procedura di liquidazione Iva di gruppo rispetto alla quale le regole vigenti vietano di far confluire crediti pregressi.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 111/E)

AGGIORNATI I COEFFICIENTI PER IL CALCOLO DELLA BASE IMPONIBILE DEI FABBRICATI D

Il Mef ha pubblicato sul proprio sito *internet* il D.M. 8 marzo 2024 con il quale sono stati aggiornati, in riferimento al 2024, i coefficienti necessario per determinare la base imponibile Imu dei fabbricati

classificabili nel gruppo catastale D al contempo non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati. **(Mef, decreto, 8/3/2024)**

NEWS E INFORMATIVE
IN GAZZETTA LE REGOLE PER LA FRUIZIONE DEL TAX CREDIT IMBALLAGGI RICICLATI

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 117 del 21 maggio 2024, il Decreto del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica del 2 aprile 2024, con il quale vengono individuati criteri e modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta nonché i requisiti tecnici e le certificazioni idonee ad attestare la natura ecosostenibile dei prodotti e degli imballaggi secondo la vigente normativa dell'Unione Europea e nazionale, introdotto con l'articolo 1, commi 686-690, L. 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023). Ai sensi di quanto disposto dall'articolo 7, D.M. 2 aprile 2024, le risorse destinate alla concessione del credito d'imposta sono pari a 5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025. Di seguito si offre un quadro di sintesi.

Norma	Contenuto
Articolo 3	<p>Soggetti beneficiari</p> <p>Soggetti beneficiarie sono tutte le imprese che, alla data di presentazione dell'istanza come prevista dal successivo articolo 5:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) sono costituite, regolarmente iscritte e “attive” presso il Registro Imprese; b) svolgono un'attività economica in Italia, disponendo di una sede principale o secondaria sul territorio nazionale; c) sono nel pieno e libero esercizio dei propri diritti e non sono in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali; d) hanno acquistato prodotti, realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica ovvero hanno acquistato imballaggi biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432:2002, imballaggi in carta e cartone, imballaggi in legno non impregnati o derivati dalla raccolta differenziata della carta, dell'alluminio e del vetro, nel rispetto di quanto previsto al successivo articolo 4. <p>Al contrario, sono espressamente escluse dalla possibilità di fruire del credito di imposta le imprese:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, lettera d), D.Lgs. 231/2001; b) sono in altre condizioni previste dalla legge come causa di incapacità a beneficiare di agevolazioni finanziarie pubbliche o comunque a ciò ostative.
Articolo 4	<p>Spese ammissibili, requisiti tecnici e certificazioni</p> <p>Sono ammissibili le spese, sostenute nel biennio 2023-2024, relative all'acquisto di:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata, o da altro circuito post-consumo, degli imballaggi in plastica;

	<p>b) imballaggi primari e secondari biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432: 2002, inclusi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - gli imballaggi in carta e cartone, a eccezione degli imballaggi in carta stampati con inchiostri, degli imballaggi in carta trattata o spalmata con prodotti chimici diversi da quelli normalmente utilizzati nell'impasto cartaceo e degli imballaggi in carta accoppiati con altri materiali non biodegradabili e compostabili; - gli imballaggi in legno non impregnati; <p>c) imballaggi primari e secondari derivanti dalla raccolta differenziata della carta;</p> <p>d) imballaggi primari e secondari derivanti dalla raccolta differenziata dell'alluminio;</p> <p>e) imballaggi primari e secondari derivanti dalla raccolta differenziata del vetro.</p> <p>I prodotti e gli imballaggi di cui sopra devono possedere i requisiti tecnici e le certificazioni previste dall'Allegato 1 al Decreto.</p> <p>Ai fini della prova del reale sostenimento delle spese è necessaria un'attestazione resa, ai sensi del D.P.R. 445/2000, dal presidente del collegio sindacale o da un revisore legale o da un professionista iscritto nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, o nell'Albo dei periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro, ovvero dal responsabile Caf.</p> <p>Con l'attestazione deve essere certificato:</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'elenco delle spese ammissibili ad agevolazione e il periodo d'imposta cui sono riferite. <p>A tal fine si applicano le regole di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, lettera a), Tuir;</p> <ul style="list-style-type: none"> - l'effettivo utilizzo dei beni acquistati nel ciclo produttivo del soggetto proponente; - l'integrale pagamento delle fatture di acquisto, effettuato attraverso il conto corrente intestato al soggetto richiedente e con modalità tracciabili; - che l'impresa non ha ottenuto, a fronte delle medesime spese altri benefici che si configurino come aiuti di Stato. <p>Non sono ammissibili le spese che, non essendo utilizzate nel ciclo produttivo del soggetto proponente, si configurano unicamente come merce di rivendita operata da imprese del commercio.</p>
<p>Articolo 5</p>	<p>Accesso all'agevolazione</p> <p>Ai fini dell'accesso al credito di imposta deve essere presentata Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica un'istanza, contenente i dati e le informazioni di cui all'Allegato 2, esclusivamente per via telematica, entro 60 giorni dall'attivazione della procedura informatica resa accessibile.</p> <p>Nell'istanza, deve essere dichiarato il possesso dei requisiti previsti, ivi inclusi quelli di carattere tecnico relativi ai beni rendicontati.</p>
<p>Articolo 6</p>	<p>Agevolazione concedibile</p> <p>L'agevolazione è concessa, previa istruttoria ai sensi dell'articolo 8, ed è fruibile sotto forma di credito d'imposta ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997.</p> <p>L'agevolazione è concessa nel limite annuale di 20.000 euro.</p> <p>Se l'importo complessivo delle agevolazioni concedibili è superiore all'ammontare della dotazione finanziaria si procederà al riparto delle risorse disponibili in proporzione all'importo dell'agevolazione richiesto da ciascun beneficiario. L'agevolazione non è</p>

	<p>cumulabile, con riferimento alle medesime spese, con altre agevolazioni pubbliche che si configurino come aiuti di Stato, mentre è cumulabile con altre agevolazioni a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e della base imponibile Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir.</p>
Articolo 9	<p>Modalità di fruizione</p> <p>Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ex articolo 17, D.Lgs. 241/1997, senza l'applicazione dei limiti di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007, presentando il modello F24 unicamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.</p> <p>Il credito d'imposta concesso è disponibile decorsi 10 giorni dalla trasmissione dei dati di cui al successivo articolo 10, comma 1.</p> <p>L'ammontare del credito di imposta utilizzato in compensazione non deve eccedere l'importo concesso dal Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, pena lo scarto dell'operazione di versamento.</p>
Articolo 10	<p>Trasmissione dei dati</p> <p>Il Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica trasmette all'Agenzia delle entrate l'elenco delle imprese ammesse a fruire dell'agevolazione con l'indicazione dell'importo del credito d'imposta concesso. Con le stesse modalità sono comunicate eventuali variazioni o revoche, anche parziali, dei crediti d'imposta concessi.</p> <p>L'Agenzia delle entrate trasmette, con le medesime modalità, al Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, l'elenco delle imprese che hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta, con i relativi importi.</p>
Articolo 11	<p>Controlli</p> <p>Il Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica effettua idonei controlli e ispezioni, a campione, in misura proporzionale al rischio e all'entità del beneficio e sulla veridicità delle dichiarazioni rese e sulle condizioni per la fruizione e il mantenimento dell'agevolazione.</p> <p>I controlli in merito alla legittima fruizione sono effettuati dall'Agenzia delle entrate la quale, se accerta l'indebita fruizione, totale o parziale, del credito d'imposta lo comunica in via telematica al Ministero che, previa verifiche per quanto di competenza, provvede al recupero.</p>
Articolo 12	<p>Revoca dell'agevolazione</p> <p>L'agevolazione concessa è revocata nei seguenti casi:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) accertamento, posteriore alla concessione dell'agevolazione, anche in esito allo svolgimento dei controlli di cui all'articolo 11, dell'assenza di uno o più requisiti, ovvero di documentazione incompleta o irregolare, per fatti imputabili al soggetto beneficiario e non sanabili; b) il beneficiario non permette lo svolgimento dei controlli di cui all'articolo 11; c) viene accertato, da parte dell'Agenzia delle entrate, nell'ambito delle attività di cui all'articolo 11, comma 2, una indebita fruizione dell'agevolazione, totale e parziale.

BENEFICI PREMIALI ISA PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2023

Con provvedimento n. 205127/2024 del 23 aprile scorso l'Agenzia delle entrate ha individuato i livelli di affidabilità fiscale cui sono collegati i benefici premiali Isa (previsti dall'articolo 9-bis, D.L. 50/2017), confermando l'impianto già applicabile per i periodi d'imposta precedenti e introducendo una novità legata all'esonero da visto di conformità.

Sono stati infatti recepiti gli incrementi dei limiti entro i quali è possibile beneficiare dell'esonero dal visto di conformità per la compensazione di crediti relativi a Iva, imposte dirette e Irap e per il rimborso del credito Iva, secondo quanto previsto dal c.d. Decreto Adempimenti Fiscali (D.Lgs. 1/2024): nella sostanza tali benefici sono stati graduati tenendo conto di 2 scaglioni successivi, ricollegati a risultati Isa crescenti.

Si ricorda che i benefici premiali previsti dalla citata norma sono ottenibili solamente in presenza di un voto "minimo", individuato annualmente da un apposito provvedimento direttoriale, almeno pari a 8; in particolare, detti vantaggi possono essere ottenuti, alternativamente:

- conseguendo un determinato risultato Isa in relazione all'annualità 2023, ovvero
- verificando un risultato medio del biennio 2022-2023.

Beneficio	Voto minimo periodo d'imposta 2023	Voto medio periodo biennio 2022-2023
Esonero visto compensazione crediti Iva ≤ 70.000 euro (50.000 euro annui imposte dirette e Irap)	9	9
Esonero visto compensazione crediti Iva ≤ 50.000 euro (20.000 euro annui imposte dirette e Irap)	8	8,5
Esonero visto/garanzia rimborsi Iva (fino a 70.000 euro)	9	9
Esonero visto/garanzia rimborsi Iva (fino a 50.000 euro)	8	8,5
Esclusione disciplina società di comodo	9	9
Esclusione accertamenti basati su presunzioni semplici	8,5	9
Anticipazione 1 anno termini di decadenza accertamento	8	-
Esclusione determinazione sintetica del reddito	9	9

Il conseguimento di tali risultati in esito alla compilazione del modello Redditi 2024 permette l'ottenimento dei benefici premiali richiamati, ricordato che:

- i vantaggi in merito all'utilizzo dei crediti Iva riguardano il prossimo anno, quindi il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva 2025 (per l'anno 2024) e relativi ai modelli TR dei primi 3 trimestri 2025. Al riguardo sono state previste 2 soglie: per i crediti Iva fino a 50.000 euro è sufficiente un voto puntuale di 8 e medio di 8,5, mentre per i crediti superiori a 50.000 euro e fino a 70.000 euro è necessario un voto puntuale di 9 o medio di 9;
- i vantaggi in merito all'utilizzo dei crediti relativi alle imposte dirette riguardano invece i crediti relativi al 2023, spendibili già nel 2024. Anche qui sono state previste 2 soglie: per i crediti fino a 20.000 euro è sufficiente un voto puntuale di 8 e medio di 8,5, mentre per i crediti superiori a 20.000 euro e fino a 50.000 euro è necessario un voto puntuale di 9 o medio di 9;
- analoga impostazione riguarda anche la possibilità di chiedere a rimborso i crediti Iva (quello scaturente dalla dichiarazione Iva 2025 per l'anno 2024 ovvero per i crediti dei primi 3 trimestri 2025 risultanti dai modelli TR che saranno presentati) senza apposizione del visto di conformità e senza fornire apposita garanzia. Sono

state previste 2 soglie: per rimborsi fino a 50.000 euro è sufficiente un voto puntuale di 8 e medio di 8,5, mentre per i crediti superiori a 50.000 euro e fino a 70.000 euro è necessario un voto puntuale di 9 o medio di 9;

- l'esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative si applica per le società che hanno ottenuto un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 9 in relazione all'annualità 2023 ovvero calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2022 e 2023 (in tal caso non è quindi richiesto alcun incremento nel risultato della media);

- è prevista l'esclusione dalla possibilità di subire accertamenti basati su presunzioni semplici, ottenendo un voto puntuale sul 2023 pari a 8,5, ovvero ottenendo un livello medio di affidabilità fiscale, per il 2022 e 2023, almeno pari a 9;

- l'esclusione dall'applicazione dell'accertamento sintetico (redditometro) si applica, oltre che ai soggetti che hanno ottenuto un voto puntuale sul 2023 pari a 9, anche ai contribuenti che abbiano ottenuto un livello medio di affidabilità fiscale, per il 2022 e 2023, almeno pari a 9 (anche in tal caso nel risultato della media non è richiesto alcun incremento). Tale previsione comporta che detto accertamento, per essere contestato al contribuente, deve prevedere un maggior reddito accertabile pari almeno a 2/3 di quello già dichiarato.

Per quanto riguarda il beneficio della riduzione di un anno dei termini di accertamento (limitatamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati), il beneficio è calcolato solamente in via "*puntuale*" per l'anno 2023 senza possibilità di "*mediare*" i punteggi ottenuti per i periodi d'imposta 2022 e 2023.

In merito alla fruibilità dei descritti benefici premiali, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 20/E/2019 ha precisato che i benefici stessi spettano a condizione che i dati comunicati siano corretti (e come tali fedeli) e completi. Ciò sta a significare che se in un secondo momento (in sede di controllo), è accertato che i dati comunicati non sono corretti con conseguente riduzione del livello di affidabilità fiscale del contribuente (ad esempio al di sotto dell'8), l'eventuale compensazione del credito Iva diviene indebita. Tale circostanza comporta il recupero del credito indebitamente compensato oltre alla sanzione del 30%. Si ricorda, infine, che con la risposta a interpello n. 31/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che il livello di affidabilità fiscale rilevante è quello che deriva non solo dalla dichiarazione presentata nei termini ordinari, bensì anche da quella tardiva (presentata entro i 90 giorni dalla scadenza).

SCADE AL PROSSIMO 1° LUGLIO 2024 LA POSSIBILITÀ DI RIDETERMINARE NUOVAMENTE IL COSTO FISCALE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI

A seguito delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio per l'anno 2024 (commi 52-53, articolo 1, L. 213/2023) viene per l'anno 2024 disposta l'ennesima proroga dell'agevolazione consistente nella possibilità di rideterminare il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni in società non quotate nonché dei terreni agricoli ed edificabili prevista, in origine, agli articoli 5 e 7, L. 448/2001. La nuova previsione consente inoltre di procedere anche alla rideterminazione del valore delle partecipazioni di società quotate nei mercati regolamentati.

Al fine di verificare la convenienza a eseguire la rivalutazione, ciascun soggetto interessato dovrà necessariamente confrontare l'ammontare dell'imposta sostitutiva determinata come descritto in precedenza, con le imposte derivanti dalla tassazione "ordinaria" della plusvalenza. Generalmente, la convenienza a eseguire la rivalutazione sussiste quando il costo storico del bene è molto basso.

Soggetti interessati

- persone fisiche (non esercenti attività d'impresa);
- società semplici e associazioni a esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, Tuir;
- enti non commerciali per quel che attiene alle attività non inerenti all'attività d'impresa;
- soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia.

Modalità di rivalutazione

Partecipazioni in società non quotate e terreni	Per rideterminare il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni occorrerà, entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica), che un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno
Partecipazioni in società quotate	Per rideterminare il costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti al 1° gennaio 2024, il nuovo comma 1-bis dell'articolo 5, L. 448/2001 prevede la possibilità di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023 ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), Tuir

Condizioni per la rivalutazione

Per avvalersi della rivalutazione per il periodo d'imposta 2024, la partecipazione deve essere iscritta in bilancio alla data del 1° gennaio 2024.

Per perfezionare il regime agevolato in argomento, occorrerà quindi che entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica):

- un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o dei terreni;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle 3 rate annuali di pari importo.

Misura e versamento dell'imposta sostitutiva

Per quanto riguarda il “costo” della rivalutazione, per l'anno 2024 la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16%.

L'imposta sostitutiva del 16% potrà essere versata, alternativamente:

- in unica soluzione entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica);
- in caso di opzione per il versamento rateale, in 3 rate annuali di pari importo scadenti, rispettivamente, il 1° luglio 2024, il 30 giugno 2025 e il 30 giugno 2026; come nelle precedenti rivalutazioni le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica).

La rideterminazione si perfeziona con il versamento, entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica), del totale dell'imposta sostitutiva dovuta o della prima rata.

Disciplina a regime con la nuova Riforma fiscale

Con la recente Legge di Riforma fiscale (L. 111/2023) vengono definiti i criteri per ridisegnare alcune fattispecie produttive di redditi diversi di cui all'articolo 67, Tuir.

Con l'obiettivo di introdurre a regime la disciplina prevista dalla L. 448/2001 viene quindi prevista l'introduzione di un'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni, anche edificabili, con possibilità di stabilire aliquote differenziate in ragione del periodo di possesso del bene.

Si dovrà tuttavia attendere il relativo Decreto attuativo per comprendere il funzionamento della nuova disciplina.

APPROFONDIMENTI

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO DEI VERSAMENTI

Il soggetto che compie violazioni di natura amministrativo-tributaria ha la possibilità di rimediare spontaneamente alle stesse riducendone l'impatto sanzionatorio.

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, infatti, regola l'istituto del c.d. "*ravvedimento operoso*", stabilendo un regime premiale che consente di beneficiare di una sanzione ridotta, rispetto a quella ordinaria applicabile dal Fisco, in relazione al ritardo con cui si provvede a rimediare all'errore o alla omissione.

In questo approfondimento ci si occupa del ravvedimento degli omessi versamenti: nelle scritture contabili andrà recepito il comportamento adottato, con particolare attenzione al ravvedimento di somme dovute nell'esercizio precedente.

In cosa consiste il ravvedimento operoso dei versamenti

Il ravvedimento operoso è uno strumento che consente ai contribuenti di sanare in modo spontaneo le proprie irregolarità fiscali, ottenendo una riduzione delle sanzioni: questa possibilità rappresenta un'opportunità per rimediare a omissioni, ritardi ed errori nei versamenti delle imposte e dei tributi, pagando sanzioni ridotte in base alla tempestività del ravvedimento.

La condizione che consente di usufruire del ravvedimento operoso è l'assenza, alla data di effettuazione del versamento regolarizzato, di notifiche di atti di liquidazione o di accertamento. È, invece, possibile ricorrere al ravvedimento anche in presenza di contestazioni o verifiche in corso, purché non siano ancora stati emessi avvisi di liquidazione o di accertamento.

In ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

La riduzione delle sanzioni

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede il seguente meccanismo di riduzione delle sanzioni applicabili, per i casi riferiti a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Vanno, inoltre, sempre applicati gli interessi maturati dalla data della scadenza originaria alla data dell'effettivo versamento (al tasso di interesse legale approvato annualmente).

Sanzione ordinaria	Ritardo	Sanzione ridotta
Dall'1% al 14%	Dal 1° al 14° giorno successivo alla scadenza originaria	Dallo 0,1% al 1,4%
15%	Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza originaria	1,5%
15%	Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza originaria	1,67%
30%	Dal 91° giorno al termine di un anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,75%
30%	Entro 2 anni dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	4,29%

30%	Oltre 2 anni dalla violazione o oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	5%
30%	Se la sanatoria avviene dopo la constatazione della violazione nel pvc	6%

Individuate le misure di riduzione generalmente applicabili, si tratta di comprendere come vadano recepiti gli importi in contabilità dopo avere effettuato il versamento per il tramite del modello F24 della somma ravveduta.



ESEMPIO 1 - Il tardivo versamento nello stesso periodo di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 10.000 euro di Iva in relazione al mese di gennaio 2024 (scadenza originaria 16 febbraio 2024); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 24 aprile 2024.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a 68 giorni.

La sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è pari all'1,67%.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari al 2,5% annuo. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	10.000 euro
Interessi	$(10.000 \times 68 \times 0,025)/365$	46,58 euro
Sanzione	$10.000 \times 1,67\%$	167 euro

Il modello F24 presentato il 24 aprile 2024 ha previsto l'esposizione nella sezione Erario dei codici tributo:

- 6001 anno 2024 per 10.000 euro;
- 1991 anno 2024 per 46,58 euro;
- 8904 anno 2024 per 167 euro.

Contabilmente, si provvederà come segue.

24 aprile 2024

Diversi	a	Banca c/c n° 12345		10.213,58
Erario c/Iva			10.000,00	
Interessi passivi			46,58	
Sanzioni non deducibili			167,00	



ESEMPIO 2 - Il tardivo versamento nel periodo di imposta successivo

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 10.000 euro di Iva in relazione al mese di ottobre 2023 (scadenza originaria 16 novembre 2023); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 29 marzo 2024.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a 45 giorni nel corso del 2023 e a 89 giorni nel corso del 2024.

La sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è pari al 3,75%.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari al 5% annuo fino al 31 dicembre 2023 e pari al 2,5% annuo dal 1° gennaio 2024. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	10.000 euro
Interessi	$(10.000 \times 45 \times 0,05)/365 + (10.000 \times 89 \times 0,025)/365$	122,60 euro
Sanzione	$10.000 \times 0,375$	375 euro

Contabilmente, si provvederà come segue.

La quota degli interessi relativa al ritardo 2023 dovrà essere accantonata sul precedente esercizio:

31 dicembre 2023

Interessi passivi	a	Erario c/Iva		61,64
-------------------	---	--------------	--	-------

Successivamente, si provvederà a registrare il modello F24 di pagamento del ravvedimento operoso:

29 marzo 2024

Diversi	a	Banca c/c n° 12346		10.497,60
Erario c/Iva			10.000,00	
Erario c/Iva			61,64	
Interessi passivi			60,96	
Sanzioni non deducibili			375,00	

Il modello F24 presentato il 29 marzo 2024 ha previsto l'esposizione nella sezione Erario dei codici tributo:

- 6010 anno 2023 per 10.000 euro;
- 1991 anno 2023 per 122,60 euro;
- 8904 anno 2023 per 375 euro.

Trattamento fiscale delle sanzioni e degli interessi

Normalmente, il perfezionamento del ravvedimento operoso si ottiene, oltre che con la messa in atto del comportamento omesso oppure erroneamente adempiuto, con il versamento:

- del tributo, se dovuto;
- degli interessi, solamente qualora il tributo sia versato in ritardo;
- della sanzione.

Pertanto, il ravvedimento è solitamente associato al versamento di un modello F24 che va recepito in contabilità considerando:

- per gli eventuali interessi passivi la competenza e la deducibilità;
- per la sanzione la deducibilità.

In relazione agli interessi passivi, bisogna rammentare che la risoluzione n. 178/E/2001 ha sancito la loro deducibilità secondo le regole proprie del comparto di appartenenza; quindi:

- per i soggetti Irpef il c.d. *pro rata* generale;
- per i soggetti Ires l'articolo 96, Tuir (c.d. deduzione in base al Rol fiscale).

Ovviamente, si deve ricordare che la deduzione degli interessi è subordinata al rispetto della competenza; così, se la posta viene imputata (anche in parte) in un esercizio successivo a quello cui si riferisce il ritardo, la deduzione potrà essere invocata solo provvedendo alla rettifica a favore della dichiarazione del periodo precedente (normalmente, non è operazione conveniente).

Per quanto attiene le sanzioni, invece, le stesse vanno sempre considerate come non deducibili, in quanto aventi natura affittiva; per conseguenza, la loro deduzione – nell’ottica dell’Agenzia delle entrate – finirebbe per renderle meno efficaci.

SCADENZIARIO

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 27 maggio 2024 al 15 giugno 2024, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

Lunedì 27 maggio

Presentazione modelli INTRASTAT

I soggetti che hanno effettuato operazioni intracomunitarie presentano all'Agenzia delle Entrate i modelli INTRASTAT:

- relativi al mese di aprile 2024, in via obbligatoria o facoltativa;
- mediante trasmissione telematica.

I soggetti che, nel mese di aprile 2024, hanno superato la soglia per la presentazione trimestrale dei modelli INTRASTAT presentano:

- i modelli relativi al mese di aprile 2024, appositamente contrassegnati, in via obbligatoria o facoltativa;
- mediante trasmissione telematica.

Con la determinazione Agenzia delle Dogane e dei Monopoli 23.12.2021 n. 493869 sono stati approvati i nuovi modelli INTRASTAT e sono state previste ulteriori semplificazioni per la presentazione dei modelli INTRASTAT, applicabili a partire dagli elenchi relativi al 2022.

Venerdì 31 maggio 2024

Riapertura dell'adesione al ravvedimento operoso "speciale" per i periodi d'imposta fino al 2021

Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i soggetti che hanno commesso violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e ai periodi d'imposta precedenti, possono regolarizzarle con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti.

A tali fini, entro il 31.5.2024:

- deve essere effettuato il versamento del totale delle somme dovute, oppure dell'ammontare corrispondente alle prime 5 rate di pari importo che sarebbero scadute il 30.9.2023, il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023 e il 31.3.2024 (le rate successive rimangono fissate alle scadenze del 30.6.2024, 30.9.2024 e 20.12.2024; sono dovuti gli interessi del 2% annuo a decorrere dall'1.6.2024);
- devono essere rimosse le irregolarità od omissioni ravvedute.

La regolarizzazione in esame è preclusa se le violazioni sono già state contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'art. 36-ter del DPR 600/73.

Non sono definibili con il ravvedimento speciale in esame:

- le violazioni rilevabili ai sensi degli artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72 (controllo automatizzato delle dichiarazioni);
- le violazioni formali.

Venerdì 31 maggio

Riapertura dell'adesione al ravvedimento operoso "speciale" per il periodo d'imposta 2022

Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, i soggetti che hanno commesso violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, possono regolarizzarle con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti.

A tali fini, entro il 31.5.2024:

- deve essere effettuato il versamento del totale delle somme dovute, oppure della prima di 4 rate di pari importo (le rate successive scadono il 30.6.2024, il 30.9.2024 e il 20.12.2024; sono dovuti gli interessi del 2% annuo);
- devono essere rimosse le irregolarità od omissioni ravvedute.

La regolarizzazione in esame è preclusa se le violazioni sono già state contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'art. 36-ter del DPR 600/73.

Non sono definibili con il ravvedimento speciale in esame:

- le violazioni rilevabili ai sensi degli artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72 (controllo automatizzato delle dichiarazioni);
- le violazioni formali.

Venerdì 31 maggio

Versamento imposta di bollo fatture elettroniche

I soggetti passivi IVA, residenti o stabiliti in Italia, devono versare l'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse nel trimestre gennaio-marzo 2024.

L'ammontare dell'imposta dovuta, anche a seguito dell'integrazione delle fatture trasmesse, è reso noto dall'Agenzia delle Entrate nell'area riservata del portale "Fatture e Corrispettivi".

Qualora l'importo dovuto sia inferiore a 5.000,00 euro, il versamento può avvenire entro il 30.9.2024.

Venerdì 31 maggio

Trasmissione dati liquidazioni periodiche IVA

I soggetti passivi IVA, non esonerati dall'effettuazione delle liquidazioni periodiche o dalla presentazione della dichiarazione IVA annuale, devono trasmettere all'Agenzia delle Entrate:

- i dati delle liquidazioni periodiche IVA relative al trimestre gennaio-marzo 2024;
- in via telematica, direttamente o tramite un intermediario abilitato.

I contribuenti trimestrali presentano un unico modulo per ciascun trimestre; quelli mensili, invece, presentano più moduli, uno per ogni liquidazione mensile effettuata nel trimestre.

Venerdì 31 maggio

Registrazione contratti di locazione

Le parti contraenti devono provvedere:

- alla registrazione dei nuovi contratti di locazione di immobili con decorrenza inizio mese di maggio 2024 e al pagamento della relativa imposta di registro;
- al versamento dell'imposta di registro anche per i rinnovi e le annualità di contratti di locazione con decorrenza inizio mese di maggio 2024.

Per la registrazione è obbligatorio utilizzare il "modello RLI" approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 19.3.2019 n. 64442.

Per il versamento dei relativi tributi è obbligatorio utilizzare il modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), indicando gli appositi codici tributo istituiti dall'Agenzia delle Entrate.