

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. 12. Contiene I.R. e I.P.
In caso di mancato recapito restituire a Trento C.P.O. per la riconsegna al mittente.

SEAC

DICEMBRE 12

EDITORIA FISCALE

all'interno

SCADENZARIO

Dicembre
Gennaio

SOTTO LA LENTE

*Riforma fiscale:
i primi passi per
l'attuazione*

*Nuova deduzione del 120% per il costo
del personale neo-assunto*

*La comunicazione del titolare effettivo:
il manuale operativo di Unioncamere*

I termini di utilizzo dei bonus edilizi "minori"

Il versamento del saldo IMU 2023

Lavoro sportivo: i chiarimenti dell'INPS

*Assegnazione agevolata beni ai soci:
le scritture contabili*

La compensazione verticale IVA

LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ESTERI

AREA FISCO



LA DICHIARAZIONE DEI REDDITI ESTERI

- Redditi di lavoro dipendente e pensione esteri
- Regime impatriati
- Tassazione immobili esteri
- Dividendi esteri black e white
- Dividendi italiani pagati a non residenti
- Interessi e canoni
- Plusvalenze e utili su cambi
- Criptoattività
- Controlled foreign companies (CFC)
- Credito d'imposta per redditi prodotti all'estero
- Sanzioni e ravvedimento operoso

Il manuale si propone di affrontare in modo pratico e operativo, ma al contempo seguendo rigorosamente quanto prescritto normativamente, **le principali casistiche di dichiarazione dei redditi prodotti all'estero da soggetti residenti in Italia nonché le speculari ipotesi dei redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti.**

Sono analizzate sia le **casistiche connesse ai redditi di lavoro** (lavoro dipendente, lavoro autonomo, compensi di amministratore, redditi di artisti e sportivi, borse di studio, redditi da pensione) sia le **casistiche relative ai redditi immobiliari e di natura finanziaria** (dividendi, interessi, plusvalenze, redditi da fondi). Si approfondiscono altresì le modalità di determinazione del **credito di imposta** a fronte delle imposte pagate all'estero.

Una sezione è dedicata al **mondo delle criptoattività** recentemente disciplinate dal legislatore. Un'ulteriore parte è riservata ai vari regimi di rimpatrio agevolato previsti dal nostro ordinamento, corredata da formulario per la richiesta di agevolazione al datore di lavoro. Il manuale è arricchito da numerosi **esempi pratici di compilazione sia del modello Redditi che del modello 730.**

Una specifica sezione infine, è dedicata **al tema delle sanzioni e del ravvedimento operoso**, applicabile in caso di violazioni inerenti i redditi prodotti all'estero.

SOMMARIO

Pag.

| | | |
|----------------------------|--|----|
| SEACINFO | Seacinfo | 2 |
| NOVITÀ FISCALI | Nuova deduzione del 120% per il costo del personale neo-assunto | 7 |
| ADEMPIMENTI | La comunicazione del titolare effettivo: il manuale operativo di Unioncamere | 13 |
| | I termini di utilizzo dei bonus edilizi "minori" | 18 |
| IMPOSTE E TASSE | Il versamento del saldo IMU 2023 | 24 |
| LA SENTENZA | La compensazione verticale IVA | 29 |
| PREVIDENZA E FISCO | Lavoro sportivo: i chiarimenti INPS | 30 |
| PRATICA CONTABILE | Assegnazione agevolata beni ai soci: le scritture contabili | 35 |
| QUESITI DEI LETTORI | Quesiti dei lettori | 42 |
| SOTTO LALENTE | Riforma fiscale: i primi passi per l'attuazione | 46 |

Chiuso in redazione il 14 novembre 2023

| | | |
|---|---|---|
| <p>Coordinatore: Jgor Merighi</p> <p>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</p> | <p>Redazione Editoriale: Seac S.p.A. - 38121 Trento - Via Solteri, 74 Elisabetta Casari, Ilaria Coser, Massimiliano Frizzera, Martina Galbarini, Mattia Guadagnini, Luana Iovine, Jgor Merighi, Katia Pafumi, Enrico Roat, Claudia Romano, Federica Rosati, Cristina Santoni, Martina Tolotti, Rita Viviani, Tullio Zanin</p> <p>Proprietario / Editore:</p> <p>SEAC</p> | <p>Grafica e impaginazione: Luisa Agostini, Giulia Baldessari, Anatolie Bunduche, Monica Gozzer, Matteo Tabarelli Stampa: Litografia Seac</p> <p>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.</p> <p>RIPRODUZIONE VIETATA</p> |
|---|---|---|

SEACINFO

Convertito in Legge il “Decreto Omnibus”

È stata pubblicata sulla **Gazzetta Ufficiale 9 ottobre 2023, n. 236**, la **Legge di conversione del D.L. 10 agosto 2023, n. 104 (c.d. “Decreto Omnibus”)** recante “Disposizioni urgenti a tutela degli utenti, in materia di attività economiche e finanziarie e investimenti strategici”.

Nello specifico, le **principali misure** riguardano:

- disposizioni per la **trasparenza dei prezzi** praticati sui **voli nazionali**;
- istituzione di un **fondo a favore dei viaggiatori e degli operatori del settore turistico e ricettivo**;
- la previsione di un **credito d'imposta** per la **ricerca** e lo **sviluppo** nel settore della **microelettronica**;
- interventi a **sostegno di attività economiche strategiche** per il **Made in Italy**;
- misure in materia di **incentivi per l'efficienza energetica**;
- l'**obbligo**, nel caso di **crediti ancora non ancora utilizzati** derivanti da cessioni o sconti in fattura (opzioni di cui all'articolo n. 121, comma 1, lettere a) e b), D.L. n. 34/2020), di **comunicare, entro trenta giorni** dall'evento che ha determinato la non utilizzabilità del credito, tale circostanza all'Agenzia delle Entrate;
- l'introduzione di un'**imposta straordinaria** calcolata sull'**incremento del margine di interesse** a carico delle banche;
- le **estinzioni anticipate** dei contratti di **credito al consumo**.

Imposta di bollo registrazione dei contratti di appalto

Con **Risposta ad Interpello 9 ottobre 2023, n. 446**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa la **nuova modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui contratti di appalto avviati** a partire **dal 1° luglio 2023** alla luce della nuova disciplina introdotta con il **D.Lgs n. 36/2023** (Nuovo Codice degli appalti).

L'istante chiede se, ai fini della registrazione dei contratti di appalto, debba essere applicata l'**imposta di bollo in aggiunta** a quella prevista dalla tabella di cui all'**Allegato I.4** del nuovo Codice dei contratti pubblici.

L'Agenzia richiamando l'Allegato I.4, e la **Circolare 28 luglio 2023, n. 22**, chiarisce che il **pagamento dell'imposta** (stabilita sulla base della tabella contenuta nell'Allegato) **che l'appaltatore deve versare al momento della stipula del contratto** e in proporzione al valore dello stesso (art. 18, comma 10, D.Lgs n. 36/2023), **tiene luogo dell'imposta dovuta per tutti i relativi atti e documenti** riguardanti l'espletamento della procedura di appalto, fatta **eccezione** delle relative **fatture, note e simili**.

Alla luce di ciò, l'Agenzia, con riferimento alle **fasi successive alla stipula del contratto**, conferma che **non vi sono ulteriori versamenti dell'imposta di bollo da adempiere**.

Titolari effettivi e adempimenti comunicativi

Con **Informativa 10 ottobre 2023, n. 124**, il **CNDCEC** ha ricordato che i soggetti obbligati devono **comunicare al Registro delle Imprese** i dati e le informazioni relative alla loro titolarità effettiva **non oltre l'11 dicembre 2023**.

In allegato, il **CNDCEC** ha messo a disposizione un **fac-simile** di informativa da trasmettere alla clientela tenuta all'obbligo di comunicazione del nominativo dei titolari effettivi.

Erronea duplicazione di fatture emesse

Con **Risposta ad Interpello 13 ottobre 2023, n. 447**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa il caso di **duplicazione di fatture emesse per la stessa operazione**, da parte di un contribuente, nei confronti dello stesso cliente.

L'istante, resosi conto della duplicazione, nel proprio cassetto fiscale, delle fatture emesse nei confronti dello stesso cliente straniero, a causa di un errore di comunicazione a seguito della modifica del portale utilizzato dalla cliente, chiede se può **sanare la situazione tramite note di variazione in diminuzione**, cumulative per ogni cliente, senza annotazione delle stesse sui registri contabili.

L'Agenzia delle Entrate condivide la proposta dell'Istante, secondo quanto stabilito dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972, a patto che **le fatture duplicate si riferiscano alla stessa operazione**. Viene anche specificato che **l'errore di duplicazione delle fatture elettroniche emesse** "può ricondursi alle figure simili alle cause di nullità, annullamento, revoca e rescissione".

Infine, l'Agenzia afferma che le **note di variazione** possono essere **cumulative per ogni codice identificativo IVA di ciascun soggetto acquirente**, precisando gli estremi di ogni fattura duplicata e indicando nel campo "causale" la dizione "storno totale delle fatture per errato invio tramite Sdl".

Determinazione della rendita catastale delle centrali eoliche

Con **Circolare 16 ottobre 2023, n. 28**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alle **modalità di determinazione** della **rendita catastale** delle c.d. "**centrali eoliche**" ed in particolare alla **computabilità ai fini della stima diretta del valore della "torre eolica"**.

Il documento di prassi precisa che devono ritenersi **superate le indicazioni fornite dalla Circolare n. 27/2016**, secondo cui le torri eoliche sono da comprendere tra le "costruzioni" a prescindere da un esame effettivo dell'assenza di strumentalità al processo produttivo.

La Corte di Cassazione ha precisato che, se la **torre eolica**, oltre a rappresentare un sostegno è **anche una componente essenziale per il funzionamento della macchina**, deve essere **esclusa dal carico impositivo**, e su tale impostazione l'Agenzia delle Entrate chiarisce che nelle centrali eoliche in esame, deve ritenersi **escluso dalla stima catastale tutto il complesso "rotore-navicella-torre"**, in quanto **unicum impiantistico funzionale al processo produttivo energetico**, fatte salve alcune peculiarità costruttive specifiche dell'impianto.

Alla luce dei chiarimenti forniti si devono considerare dunque superate le indicazioni fornite nel paragrafo 1.3 dalla Circolare n. 27/2016; di conseguenza l'Agenzia invita gli Uffici a **riesaminare le controversie pendenti** riguardanti la materia in esame, procedendo, ove l'attività dell'ufficio sia stata effettuata secondo criteri non conformi, all'**abbandono della pretesa**.

Conferimento delega per servizi di F.E. da parte dei forfetari

Con **Provvedimento 17 ottobre 2023**, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a **modificare il Provvedimento del 5 novembre 2018** riguardante le "Modalità di conferimento/revoca delle deleghe per l'utilizzo dei servizi di Fatturazione elettronica", a seguito dell'**estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica ai forfetari**, ad opera del **D.L. n. 36/2022**.

In particolare, per l'**attivazione delle deleghe** da parte dei soggetti che applicano il **regime forfetario**, in **assenza di dichiarazione IVA**, viene prevista la **possibilità di utilizzare ulteriori elementi di riscontro desumibili dalla dichiarazione dei redditi** presentata dal soggetto delegante nell'anno solare precedente quello di conferimento/revoca della delega.

Si evidenzia, infine, che sono state aggiornate anche le specifiche tecniche per la comunicazione telematica contenente i dati essenziali per l'attivazione delle deleghe.

Proroga versamento seconda rata di acconto

È stato pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale 18 ottobre 2023, n. 244**, il **Decreto Legge 18 ottobre 2023, n. 145** recante "Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili".

In particolare, all'articolo 4 del Decreto, viene stabilito il **rinvio del versamento della seconda rata di acconto** dovuto in base al modello REDDITI 2023, relativo al 2022:

- a favore esclusivamente delle **persone fisiche titolari di partita IVA** che nel periodo d'imposta precedente dichiarano **ricavi o compensi non superiori a € 170.000,00**;
- per il **solo periodo d'imposta 2023**.

Le somme interessate riguardano le seguenti imposte:

- **IRPEF**;
- **cedolare secca**;
- **IVIE/IVAFE**;
- **imposta sostitutiva forfetari/minimi**.

Il versamento dovrà avvenire **entro** la data del **16 gennaio 2024**, oppure in **cinque rate mensili**, a decorrere dal mese di gennaio, aventi scadenza il giorno 16 di ciascun mese.

Sono **esclusi** dalla proroga del versamento i contributi previdenziali, assistenziali e i premi assicurativi INAIL.

Chiarimenti sul coacervo "successorio" e "donativo"

Con **Circolare 19 ottobre 2023, n. 29**, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'istituto del **coacervo (o cumulo) "successorio"** di cui all'**art. 8, comma 4, TUS**, che comporta, ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sulle successioni, la riunione fittizia del valore delle donazioni effettuate in vita dal *de cuius* agli eredi e ai legatari (c.d. *donatum*) con il valore dell'asse ereditario (c.d. *relictum*), deve ritenersi **implicitamente abrogato** per incompatibilità con il nuovo sistema caratterizzato dall'**aliquota fissa sul valore della quota eredità/legato** di cui all'**art. 69, Legge n. 342/2000**, con la conseguenza che lo stesso **non può essere applicato per il calcolo delle aliquote e delle franchigie**.

L'Amministrazione, inoltre, ha precisato che il **coacervo "donativo"** di cui all'**art. 57, comma 1, TUS**, in virtù del quale la base imponibile dell'imposta sulle donazioni deve essere calcolata attra-

verso la riunione fittizia del valore complessivo di tutte le donazioni anteriormente fatte dal donante al donatario (c.d. *donatum*) con il valore dei beni e dei diritti oggetto della donazione (c.d. *donatum*), **non può trovare applicazione con riferimento alle donazioni effettuate nel periodo compreso tra il 25 ottobre 2001 e il 29 novembre 2006**, in cui la disciplina dell'imposta sulle successioni e donazioni risultava abrogata.

Regolarizzazione mancate fatture emesse e omessa dichiarazione IVA

Con **Risposta ad Interpello 20 ottobre 2023, n. 450**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa le **sanzioni** applicabili, e relativo **ravvedimento operoso**, per l'**omessa fatturazione ed omessa presentazione della dichiarazione IVA**.

In particolare, l'Agenzia chiarisce che:

- per le violazioni circa gli **obblighi di contabilità**, la società dovrà istituire i libri e i registri relativi alle fatture emesse, con versamento della **sanzione** di cui all'art. 9, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997, ridotta ai sensi del **ravvedimento per ciascun periodo d'imposta sanato** e non una sola volta per tutte le violazioni compiute (senza possibilità di applicare il cumulo giuridico);
- per la **tardiva dichiarazione di inizio o variazione attività**, la violazione è sanzionabile in base all'art. 5, comma 6, D.Lgs. n. 471/1997, con possibilità di ricorrere al ravvedimento operoso;
- per gli **omessi versamenti e l'omessa dichiarazione IVA**, l'istante deve provvedere ad emettere le fatture mancanti, comunicare i dati delle liquidazioni periodiche non effettuate e presentare la relativa dichiarazione IVA, considerata **omessa se presentata oltre novanta giorni** dalla scadenza e versare la relativa somma con i relativi interessi.

Inoltre, l'Agenzia chiarisce che dovranno essere versate le **sanzioni** previste per l'**omessa fatturazione, omessa comunicazione delle liquidazioni periodiche, omesso versamento dell'IVA e omessa presentazione della dichiarazione**. Per le prime tre violazioni è applicabile il **ravvedimento operoso**; per l'**omessa presentazione della dichiarazione**, se il **versamento delle somme** dovute viene effettuato **entro novanta giorni** dalla scadenza del termine (presentazione dichiarazione), si applica la **sanzione** di cui all'**art. 5, comma 1, D.Lgs. n. 471/1997**.

Lavoratori sportivi: chiarimenti INPS

Con **Circolare 31 ottobre 2023, n. 88**, l'INPS ha fornito chiarimenti in merito alla disciplina previdenziale applicabile ai **lavoratori sportivi** e in relazione al **riordino e alla riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettanti** alla luce delle modifiche introdotte alla disciplina dal D.Lgs. n. 36/2021, come recentemente modificato dal D.Lgs. n. 120/2023.

L'analisi si focalizza, in particolare:

- sull'individuazione dell'**ambito soggettivo** di applicazione delle norme;
- sul **rapporto di lavoro sportivo**;
- sulla **corretta definizione delle aree del professionismo e del dilettantismo**;
- sul **regime contributivo applicabile** a seconda della tipologia contrattuale di riferimento;
- sulla **classificazione degli enti sportivi ai fini previdenziali**.

Aggiornati modello e istruzioni della dichiarazione di successione

Con **Provvedimento 8 novembre 2023**, l'Agenzia delle Entrate ha **aggiornato il modello e le istruzioni della dichiarazione di successione** nonché le specifiche tecniche per la trasmissione telematica, **adeguandoli ai recenti chiarimenti interpretativi** in tema di "Coacervo successorio e donativo" di cui alla Circolare 19 ottobre 2023, n. 29.

Si ricorda che con **Circolare n. 29/2023** l'Agenzia delle Entrate ha recepito l'orientamento della giurisprudenza di legittimità prevedendo:

- il **superamento dell'istituto del coacervo successorio** e, pertanto, la non applicabilità dello stesso né per la determinazione delle aliquote di imposta, né ai fini del calcolo delle franchigie in materia successoria;
- l'**esclusione**, in materia di **coacervo donativo, delle donazioni eseguite nel periodo in cui era stata abrogata l'imposta sulle successioni e sulle donazioni** (ossia dal 25 ottobre 2021 al 28 novembre 2006).

In linea di continuità con la citata Circolare n. 29/2023, **il modello di dichiarazione aggiornato non contiene più il quadro ES**, ossia quello relativo agli atti a titolo gratuito tra cui le donazioni effettuate in vita dal defunto a favore di eredi e legatari.

Il **nuovo modello** è disponibile **dal 9 novembre 2023**; tuttavia, **fino al 9 gennaio 2024** resta, possibile inviare le **dichiarazioni già predisposte** utilizzando la versione precedente.

Proroga secondo acconto IRPEF 2023: chiarimenti delle Entrate

Con **Circolare 9 novembre 2023, n. 31**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito ai **requisiti necessari** per usufruire del **rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi ex art. 4, D.L. n. 145/2023** (c.d. "Decreto anticipi").

In particolare, la Circolare chiarisce che:

- per le **persone fisiche titolari di partita IVA** con ricavi o compensi **fino a € 170.000,00** (p.i. 2022) è possibile rinviare il versamento della **seconda rata di acconto** delle imposte sui redditi **dal 30 novembre 2023 al 16 gennaio 2024**;
- sarà possibile versare tali somme in **5 mensilità di pari importo da gennaio a maggio 2024** (sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi pari al 4% annuo);
- rimane fermo il termine ordinariamente previsto del **30 novembre 2023** per i **contributi previdenziali e assistenziali**.

Inoltre, il documento di prassi chiarisce che per le **persone fisiche che esercitano attività agricole o attività agricole connesse** (ad es. agriturismo e allevamento) in luogo dell'ammontare dei ricavi/compensi deve considerarsi **l'ammontare del volume d'affari** (campo VE50 del modello di dichiarazione IVA 2023); tali soggetti possono fruire del differimento in oggetto **solo se nel 2022 sono stati anche titolari di reddito d'impresa**.

NUOVA DEDUZIONE DEL 120% PER IL COSTO DEL PERSONALE NEO-ASSUNTO

di Federica Rosati

NOVITÀ FISCALI

Nell'ambito della Legge "Delega al Governo per la riforma fiscale" (Legge n. 111/2023), e nell'obiettivo di attuare la **revisione** del sistema di imposizione sui redditi delle società e degli enti, l'art. 6, comma 1, lett. a), della citata Legge, prevede la riduzione dell'aliquota IRES (c.d. "mini IRES"), nel caso di **impiego del reddito prodotto in investimenti** (soprattutto quelli "qualificati") e **nuove assunzioni**.

Inoltre, l'art. 9, comma 1, lettera g), della citata Legge, dispone la **revisione e razionalizzazione** degli **incentivi fiscali alle imprese** e dei meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi.

In attesa della completa adozione di tale principi, in data 16 ottobre 2023, è stato approvato lo **schema di Decreto delegato**, il quale, all'**articolo 4** introduce, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, una **maggiorazione pari al 20% relativamente al costo ammesso in deduzione** in presenza di **nuove assunzioni**, allo scopo di **stimolare la crescita occupazionale**.

L'agevolazione in esame presenta su alcuni aspetti forti analogie con la disciplina relativa alla **deduzione IRAP per incremento occupazionale già prevista** dall'articolo 11, comma 4-quater, D.Lgs. n. 446/1997 ora abrogata.

Nel presente articolo si analizza la **nuova deduzione** per il **costo** del personale facendo anche **riferimento** alla **previgente deduzione IRAP** e ai chiarimenti forniti in merito dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio Circolare n. 26/2006) per la parte dove si ritengono ancora applicabili.

Requisito soggettivo dell'agevolazione

L'agevolazione introdotta dall'art. 4, **schema di Decreto delegato**, prevede, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, la possibilità di beneficiare una **maggiorazione pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale** relativo al personale di **nuova assunzione con contratto di lavoro a tempo indeterminato**.

L'agevolazione spetta ai soggetti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 per **almeno trecentosessantacinque giorni**.

Come precisato nella Relazione tecnica ed illustrativa allo schema di Decreto legislativo, la misura spetta ai seguenti soggetti:

- società ed enti residenti in Italia di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b), TUIR (**spa, srl, sapa**, società cooperative e di mutua assicurazione, società europee, cooperative europee);
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti localizzate nel territorio dello Stato;
- **enti non commerciali** e altri soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR;
- **imprese individuali**, imprese familiari e aziende coniugali;
- **società di persone** (società in nome collettivo o in accomandita semplice) e soggetti equiparati di cui all'art. 5, TUIR (**associazioni professionali**);
- **esercenti arti e professioni**.



ATTENZIONE

Si noti che per gli enti non commerciali, il regime agevolativo in questione si rende applicabile esclusivamente in relazione al reddito d'impresa eventualmente conseguito.

Soggetti esclusi

Un'aspetto fondamentale è rappresentato dal fatto che l'agevolazione **presuppone** la **necessità** di realizzare **incrementi occupazionali** e che l'impresa si trovi in **condizioni di normale operatività**.

La condizione di "normale operatività", **esclude**, quindi, dall'**ambito soggettivo** di applicazione della norma:

- le imprese in **liquidazione ordinaria**;
- le imprese che si trovano in stato di **liquidazione giudiziale** (fallimento).

Vengono inoltre escluse le imprese che hanno fatto **ricorso** ad altri **istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria**, secondo quanto disciplinato dal D.Lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi).

Si tratta, dunque, delle procedure di liquidazione coatta amministrativa, di amministrazione straordinaria delle grandi imprese, del concordato preventivo, del concordato minore o degli accordi o piani di ristrutturazione soggetti ad omologazione da cui **discenda l'estinzione dell'impresa**.



ATTENZIONE Come precisato nella Relazione tecnica l'**agevolazione non è riconosciuta ai soggetti forfetari**.

Requisito oggettivo dell'agevolazione

Al fine di beneficiare dell'agevolazione, va accertato che durante l'esercizio 2024 il **numero dei dipendenti** assunti a **tempo indeterminato** sia maggiore rispetto a quello **mediamente occupato nell'esercizio 2023**.



ATTENZIONE Il **requisito oggettivo** è rappresentato, dunque, dall'avvenuto "**incremento della base occupazionale**" di cui all'art. 4, comma 2, schema di Decreto delegato.

L'incremento occupazionale:

- sussiste se il **numero dei dipendenti a tempo indeterminato** al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (in generale al 31.12.2024) è **superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato** nel periodo d'imposta precedente (in generale il 2023);
- va considerato al **netto di decrementi occupazionali** verificatisi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 Codice Civile, o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.


Pertanto, la deduzione spetta al verificarsi di una **differenza positiva, anche minima**, tra il **numero di lavoratori a tempo indeterminato alla fine dell'anno** e il **numero medio di lavoratori a tempo indeterminato dell'anno precedente**.



ATTENZIONE Secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 26/2006 di chiarimento sulla deduzione IRAP di cui all'art. 11, comma 4-quater, D.Lgs. n. 446/1997, ai fini della verifica dell'**esistenza dell'incremento occupazionale dei lavoratori a tempo indeterminato**, rientrano in tale conteggio anche gli eventuali **lavoratori assunti part-time a tempo indeterminato**, poiché deve essere conteggiata l'**effettiva consistenza dei lavoratori**, prescindendo da eventuali riduzioni dell'orario di lavoro fissate nei contratti individuali. Tali lavoratori devono inoltre essere conteggiati per intero anche ai fini del calcolo dell'importo di deduzione spettante.

Ulteriore condizione

Secondo quanto previsto dall'art. 4, comma 4, schema di Decreto delegato:

 **“Nessun costo è riferibile all'incremento occupazionale nel caso in cui, alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023”.**

Il legislatore con questa previsione impone implicitamente un'ulteriore condizione per beneficiare dell'agevolazione, e cioè che:

- nonostante un **incremento positivo della base occupazionale** (calcolata sulla base dei soli lavoratori assunti a tempo indeterminato);
- il **numero totale dei lavoratori dipendenti** (sia con contratto a tempo determinato che indeterminato) al 31.12.2024 deve essere **complessivamente maggiore** rispetto al **livello occupazionale** (ovvero lavoratori a tempo determinato e lavoratori a tempo indeterminato) di riferimento relativo al periodo d'imposta 2023.



ATTENZIONE

Anche nel caso in cui **non risultino differenze sul numero totale dei lavoratori dipendenti** tra i due periodi di imposta, **la maggiore deduzione non spetta**.

Secondo quanto affermato nella relazione illustrativa del Decreto delegato, questa previsione è necessaria al fine di incentivare l'**incremento delle basi occupazionali** favorendo la stipula di contratti di lavoro a tempo indeterminato, **non pregiudicando il grado di occupazione dei dipendenti a tempo determinato** in forza presso le imprese.



ESEMPIO

Nell'esempio sono indicate le casistiche di spettanza o non spettanza dell'agevolazione.

| Anno 2023 | | | Anno 2024 | | | Incremento indeterminato | Incremento occupazionale | Spettanza agevolazione |
|---------------|-------------|--------|---------------|-------------|--------|--------------------------|--------------------------|------------------------|
| Indeterminato | Determinato | Totale | Indeterminato | Determinato | Totale | | | |
| 5 | 3 | 8 | 6 | 3 | 9 | SI (+1) | SI | SI |
| 5 | 3 | 8 | 6 | 2 | 8 | SI (+1) | NO | NO |
| 5 | 3 | 8 | 5 | 4 | 9 | NO | SI | NO |
| 5 | 3 | 8 | 4 | 3 | 7 | NO | NO | NO |

Nuove assunzioni a tempo indeterminato

Come precisato dalla Circolare n. 26/2006, assumono rilevanza tutte le **nuove assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato**, anche part-time.

Pertanto, la **trasformazione di un contratto a tempo determinato e di apprendistato in un contratto a tempo indeterminato**, realizza un **nuova assunzione** potenzialmente idonea ad attribuire la maggiore deduzione.



ATTENZIONE

In tale ipotesi, tuttavia, ai fini del calcolo della effettiva deduzione spettante, dovrà essere conteggiato solo il costo sostenuto in relazione al rapporto di lavoro a tempo indeterminato.

Media dei lavoratori a tempo indeterminato dell'anno precedente

Al fine di verificare l'eventuale positivo **incremento della base occupazionale** riferita ai contratti a **tempo indeterminato**, è necessario conoscere la **media dei lavoratori a tempo indeterminato mediamente occupati nell'anno precedente**.

A tal fine, si presume che, la media aritmetica vada calcolata come avveniva nel caso della deduzione IRAP introdotta dalla Legge di stabilità 2014, nel seguente modo:

$$\frac{\text{numero complessivo dei giorni dell'anno riferiti ai dipendenti a tempo indeterminato}}{365 \text{ gg}}$$

Maggiorazione del costo ammesso in deduzione

Limitatamente al 2024, il **costo del personale** di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato viene **maggiorato**, ai fini della determinazione del reddito da assoggettare a tassazione, di un **importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale**.



ATTENZIONE Di fatto, relativamente a tale costo la **deduzione** passa dal 100% al **120%**.

Costo riferibile all'incremento occupazionale

In presenza di un incremento occupazionale, il **costo rilevante sul quale applicare la maggiorazione** è individuato nel **minor importo tra**:

- il **costo effettivo relativo ai nuovi assunti**;
- l'**incremento complessivo del costo del personale** risultante alla voce B.9) di Conto economico rispetto a quello relativo all'esercizio in corso al 31.12.2023.



ATTENZIONE Per i soggetti che, in sede di redazione del bilancio di esercizio, non adottano lo schema di conto economico di cui all'art. 2425 del codice, si assumono le corrispondenti voci di costo del personale.

Imputazione temporale dei costi

Merita sottolineare che i costi riferibili al personale dipendente sono **imputati temporalmente** in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del **reddito del contribuente** ossia in base al principio di **competenza** ovvero al **principio "misto" cassa/competenza** per i lavoratori autonomi (cassa con riferimento ai costi "ordinari" e competenza con riferimento al TFR).

Categorie meritevoli di maggior tutela

Al fine di **incentivare l'assunzione di particolari categorie di soggetti**, il costo riferibile a ciascun nuovo assunto è moltiplicato per un **coefficiente di maggiorazione**, nei casi in cui questo rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

L'Allegato 1 allo schema di Decreto delegato elenca nello specifico le categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, tra le quali vi sono:

- **lavoratori molto svantaggiati** ex art. 2, n. 99, Regolamento UE n. 651/2014;
- **persone con disabilità** ex art. 1, Legge n. 68/99, **persone svantaggiate** ex art. 1, Legge n. 381/91, ex degenti di ospedali psichiatrici, anche giudiziari, soggetti in trattamento psichiatrico, tossicodipendenti, alcolisti, minori in età lavorativa in situazioni di difficoltà familiare, persone detenute/internate in istituti penitenziari, condannati, internati ammessi alle misure alternative alla detenzione e al lavoro esterno ex art. 21, Legge n. 354/75;
- **donne con almeno 2 figli di età inferiore a 18 anni o prive di un impiego** regolarmente retribuito da almeno 6 mesi residenti in Regioni ammissibili ai finanziamenti nell'ambito dei fondi strutturali UE;

- **donne vittime di violenza**, inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati dai centri anti violenza di cui all'articolo 5-bis, Decreto Legge 14 agosto 2013, n. 93, da cui sia derivata la deformazione o lo sfregio permanente del viso accertato dalle competenti commissioni mediche di verifica;
- **giovani ammessi agli incentivi all'occupazione** giovanile ex art. 27, comma 1, D.L. n. 48/2023;
- **lavoratori con sede di lavoro** in una Regione **con PIL 2018 pro capite inferiore al 75% della media EU27** o comunque compreso tra il 75% e il 90%, e un tasso di occupazione inferiore alla media nazionale;
- **soggetti già beneficiari del reddito di cittadinanza**, decaduti dal beneficio e che non presentano i requisiti per accedere all'Assegno di inclusione.

Pertanto, il costo riferibile a ciascun nuovo assunto, anche ai fini della determinazione dell'incremento complessivo del costo del personale (voce B.9)), è moltiplicato per **coefficienti di maggiorazione** laddove il nuovo assunto rientra in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela.

Disposizioni attuative

All'articolo 4, comma 6, è previsto che **entro trenta giorni** dall'entrata in vigore dello schema di Decreto delegato, deve essere emanato un **decreto interministeriale di attuazione della disciplina** analizzata, con particolare riferimento alla determinazione dei coefficienti di maggiorazione relativi alle categorie di lavoratori svantaggiati in modo da garantire che la complessiva maggiorazione non ecceda il 10% del costo del lavoro sostenuto per dette categorie.

Acconti di imposta

L'art. 4, comma 7, schema di Decreto delegato, stabilisce che nella determinazione dell'**acconto delle imposte sui redditi**, dovuto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, **non si tiene conto** della maggiore deduzione del costo delle nuove assunzioni effettuate nel corso del 2024.

Pertanto, nella **determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024** si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata **non applicando le disposizioni relative alla maggiorazione del 20% del costo del personale** assunto a tempo indeterminato.

Esempi di calcolo della maggiore deduzione

Di seguito vengono proposti alcuni esempi di calcolo relativi alla deduzione per l'incremento del costo del lavoro.



ESEMPIO 1

La Alfa snc presenta la seguente situazione:

| | |
|---|----------|
| ■ Consistenza dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2023: | 12 |
| ■ Consistenza dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024: | 14 |
| ■ Dipendenti assunti nel 2024 a tempo indeterminato: | 2 |
| ■ Media dipendenti nel 2023: | 13,2 |
| ■ Dipendenti totali al 31.12.2023: | 18 |
| ■ Dipendenti totali al 31.12.2024: | 20 |
| ■ Incremento del costo del lavoro nel 2024: | € 35.000 |
| ■ Costo del lavoro effettivo dipendente Bianchi: | € 24.500 |
| ■ Costo del lavoro effettivo dipendente Verdi: | € 14.000 |

Il primo controllo da effettuare è verificare se vi sia stato un incremento occupazionale dei lavoratori a tempo indeterminato:

$$\text{Incremento base occupazionale} \rightarrow (14 - 13,2) = + 0,8$$

Come si può notare, per l'anno 2024 si è verificato un **incremento positivo della base occupazionale dei lavoratori assunti a tempo indeterminato**.

Essendosi verificato anche l'**incremento del livello occupazionale complessivo**, che passa da 18 unità nel 2023 a 20 unità nel 2024, **spetta la deduzione** con riferimento ai due dipendenti assunti a tempo indeterminato in tale anno.

Il totale della **deduzione effettivamente spettante** è pari al **120% del minor importo** tra il **costo** effettivo sostenuto per le **due nuove assunzioni** (€ 38.500), e l'**incremento del costo del lavoro** (€ 35.000), calcolato come differenza della voce B.9) del Conto economico al 31.12.2024 rispetto a quello al 31.12.2023.

La **deduzione complessiva spettante** per le nuove assunzioni a tempo indeterminato è così quantificata:

| Dipendenti assunti nel 2024 | Incremento costo del lavoro) | Costo effettivo | Maggiorazione 20% sul minor importo | Deduzione totale |
|-----------------------------|------------------------------|-----------------|--------------------------------------|---|
| 2 | € 35.000 | € 38.500 | (€ 35.000 x 20%) = € 7.000 | (€ 35.000 + € 7.000) = € 42.000 |

Pertanto, per il 2024 la **deduzione totale spettante** relativa al costo delle nuove assunzioni a tempo indeterminato è pari ad € 42.000.



ESEMPIO 2

La Beta srl presenta la seguente situazione:

- Consistenza dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2023: 22
- Consistenza dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024: 26
- Dipendenti assunti nel 2024 a tempo indeterminato: 4
- Media dipendenti nel 2023: 24,5
- Dipendenti totali al 31.12.2023: 30
- Dipendenti totali al 31.12.2024: 30
- Incremento del costo del lavoro nel 2024: € 30.000
- Costo del lavoro effettivo nuovi assunti nel 2024: € 35.000
- Incremento occupazionale dei lavoratori a tempo indeterminato:

$$\text{Incremento base occupazionale} \rightarrow (26 - 24,5) = + 1,5$$

Per l'anno 2024 si è verificato un **incremento positivo della base occupazionale dei lavoratori assunti a tempo indeterminato**.

In questo caso però, non si è verificato anche l'**incremento del livello occupazionale complessivo**.

Come si può notare, i dipendenti totali al 31.12.2024 risultano essere esattamente gli stessi dell'anno 2023.

Pertanto, nonostante l'**incremento positivo della base occupazionale complessiva**, **non spetta la maggiore deduzione** sul costo delle nuove assunzioni a tempo indeterminato.

LA COMUNICAZIONE DEL TITOLARE EFFETTIVO: IL MANUALE OPERATIVO DI UNIONCAMERE

di Massimiliano Frizzera

L'art. 21, D.Lgs. n. 231/2007, rubricato "Comunicazione e accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva di persone giuridiche e trust", introduce, in capo:

- alle **imprese dotate di personalità giuridica**;
- alle **persone giuridiche private** tenute all'iscrizione nel Registro delle persone giuridiche private di cui al D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361;
- ai **trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali**;
- agli **istituti giuridici affini ai trust**,

l'obbligo di **comunicare, per via esclusivamente telematica**, al **Registro delle Imprese** le informazioni relative ai propri **titolari effettivi**, ai fini della loro iscrizione e conservazione in un'apposita:

- **sezione autonoma**, per le **imprese dotate di personalità giuridica** e le **persone giuridiche private**;
- **sezione speciale**, per i **trust** produttivi di effetti giuridici rilevanti a fini fiscali e gli **istituti giuridici affini**.

Con Comunicato stampa 10 ottobre 2023, il Sistema Camerale ha reso nota la predisposizione di un **manuale operativo**, che, al fine di agevolare il corretto invio delle domande, fornisce:

- le informazioni di base per la **prima comunicazione** della titolarità effettiva;
- le notizie essenziali per comunicare le eventuali **successive variazioni** dei dati del titolare effettivo o dei titolari effettivi già iscritti.

Prima comunicazione

La comunicazione della titolarità effettiva, ai fini del **primo popolamento** del Registro dei titolari effettivi:

- deve essere rivolta all'ufficio del Registro delle imprese della **Camera di Commercio territorialmente competente**, vale a dire la Camera di Commercio nella cui circoscrizione territoriale (di regola provinciale):
 - **l'impresa** e la **persona giuridica privata** hanno la propria **sede legale**;
 - **il trust** è stato **costituito**; se, però, il trust (o l'istituto assimilato) è residente in Italia, ma è costituito all'estero, la Camera di Commercio competente è quella di Roma;
- si sostanzia nella compilazione e nella sottoscrizione del **Modulo digitale TE**, approvato dal MIMIT con Decreto 12 aprile 2023, da inoltrare al Registro delle Imprese mediante **Comunicazione Unica**; a tal fine, è possibile utilizzare:
 - l'applicativo messo a disposizione dal Sistema Camerale, **DIRE** ("Depositi e Istanze Registro Imprese"), che guida l'utente nella compilazione della pratica di Comunicazione Unica; per accedere a DIRE, è necessario aver attivato un **account Telemaco** per la trasmissione delle pratiche telematiche;
 - **altre soluzioni di mercato**, purché **aggiornate** con le specifiche tecniche ministeriali;
- è **esente dall'imposta di bollo**, ma è assoggettata, ai fini della sua ricevibilità, al pagamento dei **diritti di segreteria (€ 30,00)**;
- **non può essere inviata contestualmente ad altre istanze o denunce** da presentare all'ufficio del Registro delle Imprese, salva la possibilità, per le imprese dotate di personalità giuridica, di effettuare la comunicazione periodica annuale di conferma dei dati con il deposito del **bilancio d'esercizio**;

- deve avvenire, pena l'applicazione delle sanzioni di cui all'art. 2630 C.c.:
 - per le **imprese/persone giuridiche private/trust già costituiti al 9 ottobre 2023**, entro l'**11 dicembre 2023**;
 - per le **imprese/persone giuridiche private costituite a partire dal 10 ottobre 2023**, entro **30 giorni dall'iscrizione** nei rispettivi registri (Registro delle Imprese e Registro delle persone giuridiche private);
 - per i **trust/istituti giuridici affini**, entro **30 giorni dalla costituzione**.

Sottoscrizione della comunicazione

La comunicazione deve essere sottoscritta dai seguenti soggetti:

| Soggetti obbligati alla comunicazione | Soggetti obbligati alla sottoscrizione |
|---------------------------------------|--|
| Società | Alternativamente: <ul style="list-style-type: none"> ◆ legale rappresentante; ◆ un amministratore; ◆ un liquidatore; ◆ commissario liquidatore; ◆ commissario giudiziario; ◆ sindaco, in via surrogatoria (in caso di inerzia degli amministratori/liquidatori). |
| Persona giuridica privata | Alternativamente: <ul style="list-style-type: none"> ◆ fondatore; ◆ una delle persone dotate di poteri di rappresentanza e amministrazione; ◆ liquidatore. |
| Trust | Fiduciario |

La sottoscrizione deve avvenire con **firma digitale**, che può essere rilasciata solo da prestatori di servizi fiduciari qualificati da AgID ("Qualified Trust Service Provider"- QTPS).

Per favorire il rispetto di tale obbligo, il Sistema Camerale mette a disposizione "**ID InfoCamere**", la firma digitale del QTPS ufficiale delle Camere di Commercio d'Italia, dotata di CNS (Carta Nazionale dei Servizi).



ATTENZIONE

Unioncamere sottolinea la necessità che la sottoscrizione digitale sia apposta da uno dei soggetti sopra elencati, **non essendo ammesse deleghe o incarichi a terzi**. I terzi possono solamente provvedere alla **spedizione telematica** del modello TE compilato e sottoscritto; in tal caso, i terzi sono tenuti ad aggiungere - nella c.d. distinta di pagamento - la propria sottoscrizione digitale a quella del dichiarante.

Variazione dei dati

Anche le eventuali variazioni dei dati, che possono attenerne tanto alla **persona stessa** del titolare effettivo, quanto alle **notizie** relative a quest'ultimo, devono essere comunicate al Registro, mediante l'invio di un **nuovo modello digitale TE, entro 30 giorni dal compimento dell'atto che dà luogo alla variazione**.

Anche in questo caso è dovuto il versamento dei **diritti di segreteria (€ 30,00)**.



ATTENZIONE

Unioncamere precisa che, in tali casi, rileva il regime pubblicitario dell'atto dal quale deriva la variazione. Pertanto, se la modifica del titolare effettivo interviene dopo la pubblicità dell'atto - il che si verifica nei casi in cui la pubblicità ha **valore costitutivo** -, è necessario, per calcolare la decorrenza del termine di 30 giorni previsto per la comunicazione della variazione, prendere a riferimento la data in cui è stata data **pubblicità all'atto nel pertinente registro**.

Comunicazione periodica

I soggetti obbligati devono effettuare, ai sensi dell'art. 3, comma 3, D.M. n. 55/2022, una **comunicazione annuale** di conferma dei dati e delle informazioni **entro 12 mesi** dalla prima comunicazione/ultima comunicazione di variazione/ultima conferma.



ATTENZIONE

La comunicazione periodica deve avvenire **anche se nulla è cambiato** rispetto all'ultima comunicazione effettuata.

Sanzioni per l'omessa comunicazione

L'omessa comunicazione dei dati sulla titolarità effettiva soggiace alla sanzione prevista dall'**art. 2630, C.c.**

| Omissa comunicazione | Importo minimo e massimo | Pagamento in misura ridotta (se compiuto entro 60 giorni dalla notifica) |
|--|--------------------------|--|
| Entro i 30 giorni successivi alla scadenza | ◆ € 34,33 | € 68,66 |
| | ◆ € 344,00 | |
| Oltre i 30 giorni successivi alla scadenza | ◆ € 103,00 | € 206,00 |
| | ◆ € 1.032,00 | |

Naturalmente, la **scadenza** da prendere in considerazione varia a seconda che l'omissione attenga:

- alla **prima comunicazione** dei dati;
- alla **variazione** di dati già comunicati.

Struttura del Modulo TE

Il modulo TE è composto:

- da **una sezione principale**, denominata "*Estremi della comunicazione*", nella quale deve essere indicato il **tipo**, il **codice fiscale** e la **denominazione** del soggetto cui la comunicazione si riferisce;
- dai seguenti **tre riquadri**:
 - **PGP-Informazioni identificative**:
 - **indirizzo sede legale** (e **amministrativa**, se diversa da quella legale);
 - **indirizzo PEC**;
 - **Trust-Informazioni identificative**:
 - **data**;
 - **luogo**;
 - **estremi di costituzione** del trust;
 - **Titolare Effettivo**:
 - **dati anagrafici e cittadinanza** del titolare effettivo (se questo ha cittadinanza estera, non è obbligato compilare il codice fiscale);
 - **residenza/domicilio**;
 - indicazione dei **criteri** in base ai quali il soggetto indicato è individuato quale titolare effettivo.

Controinteressato all'accesso

Qualora si ritenga che l'accesso da parte di terzi alle informazioni relative al titolare effettivo possa esporre quest'ultimo ad "un **rischio sproporzionato di frode, rapimento, ricatto, estorsione, molestia, violenza o intimidazione**" ovvero "qualora il **titolare effettivo sia una persona incapace o minore d'età**, secondo un approccio caso per caso e previa dettagliata valutazione della natura eccezionale delle circostanze" (art. 21, comma 2, lett. f) e comma 4, lett. b-bis), è necessario indicare:

- il **codice CTR** ("Concreta e dettagliata motivazione del controinteressato"), cui è abbinato il campo obbligatorio in cui compilare il motivo della presenza del controinteressato all'accesso;
- l'**indirizzo PEC del titolare effettivo**, al quale la Camera di Commercio deve inviare al controinteressato le istanze di accesso ricevute (art. 7, comma 3, D.M. n. 55/2022). Qualora il titolare effettivo non disponga di un indirizzo PEC, si ritiene possa essere utilizzato quello della società/ente, a condizione che lo stesso titolare effettivo ne abbia accesso.


Allegati

Nel modulo TE, infine, deve essere inserita la **dichiarazione**, resa ai sensi dell'**art. 48, D.P.R. n. 445/2000 (TUDA)**, "di responsabilità e consapevolezza in merito alle sanzioni previste dalla legislazione penale e dalle leggi speciali in materia di falsità degli atti e delle dichiarazioni rese" (art. 4, comma 1, lett. f), D.M. n. 55/2022).

Oltre alla dichiarazione autocertificata, è possibile (ma non è obbligatorio) **allegare altri documenti**, purché in formato pdf/A.

Individuazione del titolare effettivo

L'**art. 1, D.Lgs. n. 231/2007** fornisce la definizione di titolare effettivo:

 "la persona fisica o le persone fisiche, diverse dal cliente, nell'interesse della quale o delle quali, in ultima istanza, il rapporto continuativo è instaurato, la prestazione professionale è resa o l'operazione è eseguita".

Così, mentre nel caso di **cliente persona fisica**, il titolare effettivo normalmente coincide con lo **stesso cliente**, salve le rare ipotesi di interposizione reale di persona, nel caso di **cliente diverso da persona fisica**, lo stesso si identifica con la persona fisica o le persone fisiche a cui è attribuibile la "**proprietà diretta**" o "**indiretta**" dell'ente oppure il relativo "**controllo**".

Questo principio di carattere generale trova una **diversa declinazione** a seconda che la ricerca della titolarità effettiva riguardi:

- una società di capitali;
- una persona giuridica privata iscritta nel Registro delle persone giuridiche private;
- un trust o un istituto giuridico affine a quest'ultimo.

Società di capitali

Nel caso di società di capitali la ricerca del titolare effettivo è condotta sulla base del criterio della **proprietà**, del **controllo** o sulla base di un **criterio residuale**.



ATTENZIONE

È importante sottolineare che questi criteri devono essere applicati non cumulativamente ma alternativamente e **in ordine scalare**. Così, mentre il **criterio del controllo** deve essere applicato solo laddove la ricerca del titolare effettivo sulla base del criterio della proprietà risulti infruttuosa, il **criterio residuale** risulta applicabile qualora il criterio del controllo non consenta l'individuazione di uno o più titolari effettivi.

Quindi, per una società non è possibile individuare un titolare effettivo applicando il criterio della proprietà e, allo stesso tempo, un altro titolare effettivo della medesima società sulla base del criterio del controllo o di quello residuale.

Il primo criterio per l'individuazione del titolare effettivo è quello che poggia sull'**assetto proprietario della società**. L'applicazione di tale criterio si fonda, a sua volta, sul concetto di **proprietà diretta** e di **proprietà indiretta**.

Secondo l'art. 20, D.Lgs. n. 231/2007, costituisce indicazione di **proprietà diretta** la titolarità di una partecipazione superiore al **25%** del capitale del cliente, detenuta da una persona fisica. Invece, costituisce indicazione di **proprietà indiretta** la titolarità di una percentuale di partecipazione superiore al **25%** del capitale del cliente, posseduto per il tramite di società controllate, società fiduciarie o per interposta persona.

In caso di **inapplicabilità del criterio della proprietà, soccorre il criterio del controllo**. Il titolare effettivo, infatti, viene a coincidere con la persona fisica o le persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile il **controllo dell'ente**. Le fattispecie prese in considerazione dalla norma e che danno luogo al "controllo" ricalcano quelle previste dall'art. 2359 c.c. a proposito del controllo di una società da parte di un'altra società. È quindi necessario:

- il controllo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria (c.d. **controllo di diritto**); oppure
- il controllo di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria (c.d. **controllo di fatto**); oppure ancora
- l'esistenza di particolari **vincoli contrattuali** che consentano di esercitare un'influenza dominante.

Infine, nel caso in cui nemmeno l'applicazione del criterio del controllo consenta di individuare il TE, **si applica il criterio residuale**.

Con quest'ultimo metodo il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche che, conformemente agli assetti organizzativi e statutari, **sono titolari di poteri di rappresentanza legale, amministrazione o direzione della società**.

Se l'organo amministrativo ha **natura collegiale**, non è possibile attribuire la titolarità effettiva dell'ente a tutti i consiglieri, ma solo a quelli ai quali sia specificamente attribuito il potere di vincolare la società nei confronti dei terzi. Ad esempio, la titolarità effettiva sarà imputata all'amministratore o agli amministratori delegati oppure, in mancanza di deleghe specifiche ad uno o più amministratori, al direttore generale al quale siano conferite ampie deleghe gestorie oppure ancora al presidente del c.d.a.

Persone giuridiche private

Passando alle **persone giuridiche private**, l'art. 20, D.Lgs. n. 231/2007 individua – si badi – **cumulativamente**, quali titolari effettivi:

- a) i **fondatori**, ove in vita;
- b) i **beneficiari**, quando individuati o facilmente individuabili;
- c) i titolari di poteri di **rappresentanza legale, direzione e amministrazione**.

Trust e istituti giuridici affini

Per quanto riguarda, infine, i trust e gli istituti giuridici affini, sono - anche in questo caso - **cumulativamente** individuati come titolari effettivi:

- il **costituente** o i costituenti;
- il **fiduciario** o i fiduciari;
- il **guardiano** o i guardiani;
- **altra persona che opera per conto del fiduciario**;
- il **beneficiario** o i beneficiari;
- altra persona che **esercita il controllo sul trust o sull'istituto giuridico** affine o sui beni conferiti nel trust o nell'istituto giuridico affine attraverso la **proprietà diretta o indiretta** o attraverso **altri mezzi**.

I TERMINI DI UTILIZZO DEI BONUS EDILIZI “MINORI”

di Cristina Santoni

Malgrado le numerose richieste da parte degli addetti ai lavori ed il forte pressing sul Governo da parte delle associazioni dei professionisti che orbitano attorno al settore edile, **il superbonus è ormai avviato verso il tramonto**: non sarebbero infatti previste ulteriori proroghe della maxidetraazione che nel 2024 scenderà al 70%, per ridursi ulteriormente al 65% nel 2025 e, infine, scomparire. Oltre alla forte diminuzione dell'aliquota di detrazione, si consideri che, fuori dalle ipotesi di deroga legate a interventi avviati prima del 17 febbraio 2023, per le spese superbonus non è più possibile optare per la cessione del credito o sconto in fattura, rendendo estremamente difficile il recupero del beneficio.

In considerazione di tali premesse, tornano ad essere quindi fortemente appetibili le altre **detrazioni edilizie** per le quali, tuttavia, vanno tenuti presente i **diversi termini di utilizzo**.

Diversamente dal superbonus, disciplinato dall'art. 119, D.L. n. 34/2020, il quale è caratterizzato da un calendario dei termini di utilizzo vario e diversificato a seconda, generalmente, del soggetto che effettua gli interventi e della tipologia di opere realizzate, i **bonus edilizi cd. “ordinari”** hanno **scadenze più certe** e meno condizionate.

In particolare, con riguardo a determinati bonus è già stata prevista una **proroga lunga al 2024 o al 2025**.



ATTENZIONE

*Si ricorda che le detrazioni riconosciute per interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, ubicati, in via generale nei centri storici e nelle zone di completamento (cd. “**bonus facciate**”), erano fruibili solo fino al **31 dicembre 2022**. Per detti interventi, quindi, il bonus facciate è **escluso per le spese sostenute a partire dal 2023**; resta ferma la possibilità di fruire, al ricorrere dei requisiti previsti, delle altre detrazioni edilizie (recupero edilizio o ecobonus).*

*Analogamente, anche per le spese sostenute per l'**installazione di infrastrutture di ricarica per veicoli elettrici**, la detrazione “ordinaria” si è esaurita il 31 dicembre 2021. Compatibilmente con la disciplina prevista, le spese relative all'installazione delle colonnine di ricarica possono godere del superbonus (comma 8, art. 119, D.L. n. 34/2020) quali interventi “trainati” se congiuntamente eseguiti ad interventi “trainanti”.*

Preventivamente all'analisi specifica delle varie fattispecie, si propone una **tabella riassuntiva** dei termini di utilizzo attualmente in vigore.

| Bonus edilizio | Termine di utilizzo della detrazione | Note |
|----------------------------------|--|--|
| Recupero del patrimonio edilizio | Agevolazione “a regime” nessun termine di scadenza | 36% su € 48.000 max di spesa |
| | Regime “a favore” 31.12.2024 | 50% su € 96.000 max di spesa |
| Sismabonus | 31.12.2024 | Interventi adozione misure antisismiche (50%) |
| | | Interventi riduzione rischio sismico (da 70 a 85%) |
| | | Acquisto immobili ricostruiti in zone sismiche 1, 2 e 3 (sisma bonus acquisti) |

| Bonus edilizio | Termine di utilizzo della detrazione | Note |
|---|--------------------------------------|--|
| Ecobonus | 31.12.2024 | |
| Eliminazione barriere architettoniche (75%) | 31.12.2025 | |
| Bonus verde | 31.12.2024 | |
| Bonus arredo | 31.12.2024 | Limiti di spesa variabili: ♦ € 8.000 nel 2023 ♦ € 5.000 nel 2024 |

Interventi di recupero del patrimonio edilizio

Com'è ormai noto, la detrazione per **interventi di recupero edilizio** gode di una disciplina "a regime" ad opera dell'**articolo 16-bis, TUIR**: in via strutturale dal 2012, infatti, sulle spese sostenute per detti interventi è riconosciuta una detrazione pari al **36%**, nel limite massimo pari a **€ 48.000** ad unità immobiliare.

Con il D.L. n. 83/2012, tuttavia, è stato introdotto **un regime di detraibilità più favorevole** rispetto a quello ordinariamente applicabile. In particolare:

- è stata innalzata la detrazione dal 36% al **50%** delle spese sostenute;
- il **limite di spesa** è stato innalzato a **€ 96.000,00** per ciascuna unità immobiliare.

Detta previsione è stata costantemente confermata negli anni ad opera del D.L. n. 63/2013 (che ha inoltre introdotto una disciplina "speciale" per gli interventi effettuati su immobili siti in zone a rischio sismico) e delle successive Leggi di Stabilità/Bilancio.



ATTENZIONE

Da ultimo, la **Legge n. 234/2021** (Legge di Bilancio 2022) ha **prorogato** il regime "di favore" per interventi di recupero edilizio (detrazione al 50% e limite massimo agevolabile di € 96.000) per le spese sostenute **fino al 31 dicembre 2024**.

Ecobonus

La detrazione riconosciuta a fronte di interventi volti a riqualificare dal punto di vista energetico gli edifici, non solo residenziali, era stata introdotta dalla Legge n. 296/2006 per il solo periodo d'imposta 2007, nella misura del 55%. Considerato l'impatto positivo e la crescente necessità di efficientare il patrimonio edilizio nazionale, nel corso degli anni **il beneficio è stato prorogato numerose volte** e ne è stato **ampliato l'ambito di applicazione** con l'estensione dell'agevolazione a nuovi interventi, prevedendo, inoltre, l'incremento della percentuale di detrazione.



ATTENZIONE

La **Legge n. 234/2021** ha prorogato l'agevolazione in esame **fino al 2024**, confermando le condizioni disposte per l'anno 2021.

Si ricorda che il D.L. 6 agosto 2020, cd. "Decreto requisiti", ha ridefinito i requisiti tecnici che devono essere rispettati al fine del riconoscimento della detrazione, compresi i **limiti di spesa** ammessi e i **massimali di costo** specifici per singola tipologia di intervento.

Nella tabella che segue si riassumono le varie tipologie di intervento raggruppati per macro categorie, con evidenza della percentuale di detrazione e del limite di spesa agevolabile.

I valori sono riportati facendo riferimento alla percentuale di detrazione e limiti di spesa previsti fino al **31 dicembre 2024**.

| Riqualificazione energetica globale | Detrazione massima | Spesa massima |
|--|--------------------|-------------------------------|
| Interventi di riqualificazione energetica di edifici esistenti (ad esclusione degli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a biomassa) | € 100.000 | € 153.846,15 (detrazione 65%) |

| Interventi sull'involucro di edificio esistente | Detrazione massima | Spesa massima |
|---|--------------------|------------------------------|
| Interventi su involucro di edificio esistente (dal 1° gennaio 2018, tranne acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi) | € 60.000 (*) | € 92.307,69 (detrazione 65%) |
| Acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi | | € 120.000 (detrazione 50%) |
| Acquisto e posa in opera di schermature solari ex Allegato M, D.Lgs. n. 311/2006 <i>Dal 2015 al 2017 la detrazione riconosciuta era pari al 65%, per un importo di spesa massima ammessa pari a € 92.307,69</i> | € 60.000 (*) | € 120.000 (detrazione 50%) |

(*) Alla formazione del limite per interventi sull'involucro dell'edificio concorrono anche le spese sostenute per acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi sullo stesso immobile. Alla formazione del limite per acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi concorrono anche le spese sostenute per interventi sull'involucro dell'edificio sullo stesso immobile.

| Collettori solari | Detrazione massima | Spesa massima |
|---|--------------------|------------------------------|
| Installazione di pannelli solari - collettori solari | € 60.000 | € 92.307,69 (detrazione 65%) |

| Impianti di climatizzazione invernale | Detrazione massima | Spesa massima |
|--|--------------------|-------------------------------|
| ◆ sostituzione impianti di climatizzazione invernale | € 30.000 (*) | € 46.153,85 (detrazione 65%) |
| ◆ acquisto e posa in opera di impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili (*) <i>Dal 2015 al 2017 la detrazione riconosciuta era pari al 65%, per un importo di spesa massima ammessa pari a € 46.153,85</i> | € 30.000 | € 60.000 (detrazione 50%) |
| ◆ acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori | € 100.000 | € 153.846,15 (detrazione 65%) |
| ◆ sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione almeno pari alla classe A | € 30.000 (**) | € 60.000 (detrazione 50%) |

(*) Alla formazione concorrono anche le spese sostenute per impianti di climatizzazione invernale con caldaie a condensazione almeno pari alla classe A riferite allo stesso immobile.

(**) Alla formazione concorrono anche le spese sostenute per sostituzione di impianti di climatizzazione invernale riferite allo stesso immobile.

| Building automation | Lavori iniziati prima del 6 ottobre 2020 | | Lavori iniziati dal 6 ottobre 2020 | |
|---|--|----------------------------------|------------------------------------|------------------------------|
| | Detrazione massima | Spesa massima | Detrazione massima | Spesa massima |
| Acquisto, installazione e messa in opera di dispositivi multimediali per il controllo da remoto | 65% | Non è previsto un limite massimo | € 15.000 | € 23.076,92 (detrazione 65%) |

| Interventi di riqualificazione energetica su parti comuni del condominio | Detrazione | Spesa massima |
|---|------------|---|
| Interventi sull'involucro di parti comuni degli edifici condominiali esistenti | 70% | Quota parte di (€ 40.000 X numero unità del condominio) |
| Interventi di riqualificazione energetica di parti comuni degli edifici condominiali esistenti e raggiungimento della classe media dell'involucro sia in inverno che estate | 75% | |

| Interventi di riqualificazione energetica e riduzione rischio sismico su parti comuni del condominio | Detrazione | Spesa massima |
|---|------------|--|
| Interventi su parti comuni di edifici condominiali volti alla riqualificazione energetica e riduzione di una classe del rischio sismico | 80% | Quota parte di (€ 136.000 X numero unità del condominio) |
| Interventi su parti comuni di edifici condominiali volti alla riqualificazione energetica e riduzione di due classi del rischio sismico | 85% | |

Sismabonus

A fronte di interventi volti all'adozione di misure antisismiche e alla riduzione del rischio sismico, è riconosciuta una detrazione la cui aliquota varia a seconda dello specifico intervento effettuato sull'immobile.

In particolare sono agevolabili:

- ai sensi dell'art. 16, comma 1-bis, D.L. n. 63/2013, gli interventi per l'**adozione di misure antisismiche** disciplinati dall'art. 16, comma 1, **lett. i)**, TUIR, ammessi a fruire della detrazione per recupero edilizio.

Si tratta in sostanza degli interventi che comportano l'esecuzione di opere per la:

- messa in sicurezza statica, in particolare sulle parti strutturali;
- redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica degli edifici;
- realizzazione degli interventi necessari al rilascio della suddetta documentazione.

Per detti interventi è riconosciuta una detrazione del 50%, nel limite di spesa di € 96.000;

- ai sensi dell'articolo 16, comma 1-quater, D.L. n. 63/2013, gli interventi di adozione delle misure antisismiche da cui derivi una **riduzione del rischio sismico**.

Possono infatti fruire della maggiore detrazione del 70-80% gli **interventi che comportano l'esecuzione di opere antisismiche**, a seguito delle quali viene **conseguita una riduzione del rischio sismico, con passaggio ad una o due classi di rischio inferiori**. A favore di tali

interventi è riconosciuta una maggiore detrazione pari al 70%-80% a seconda del passaggio di classe di rischio (75%-85% se gli interventi sono realizzati su parti comuni del condominio), fino ad un limite massimo di spesa pari a € 96.000 per unità immobiliare;

- ai sensi del comma 1-septies all'art. 16, D.L. n. 63/2013, l'**acquisto di unità immobiliari facenti parte di edifici siti nelle zone sismiche 1, 2 e 3**, ristrutturati/ricostruiti da imprese edili con ottenimento della riduzione del rischio sismico di una o due classi, per cui è possibile beneficiare di una detrazione pari 75-85% del prezzo della singola unità immobiliare, nel limite di spesa di € 96.000.



ATTENZIONE

La **Legge n. 234/2021** ha prorogato l'agevolazione per tutte le sopra elencate categorie di interventi **fino al 2024**.

Superamento ed eliminazione barriere architettoniche

Il comma 42, art. 1, Legge 30 dicembre 2021, n. 234, con l'inserimento dell'art. 119-ter nel D.L. n. 34/2020, ha introdotto la possibilità di beneficiare di una **detrazione nella misura del 75%** per le spese sostenute nel **2022** in relazione ad interventi di **superamento ed eliminazione di barriere architettoniche**.

Tale detrazione, riconosciuta sia a soggetti IRPEF che IRES, è calcolata su un ammontare massimo di spesa pari a:

- **€ 50.000** per gli **edifici unifamiliari**, per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari, che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno nonché sulle singole unità immobiliari all'interno di un condominio o edificio con più unità;
- **€ 40.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli **edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari** nel caso di lavori su parti comuni condominiali;
- **€ 30.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio, per gli edifici composti **da più di 8 unità immobiliari** nel caso di lavori su parti comuni condominiali.

Secondo il disposto normativo, quindi, la detrazione del 75% di cui all'articolo 119-ter, D.L. n. 34/2020, poteva essere originariamente riconosciuta in relazione alle sole spese sostenute **dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022**.



ATTENZIONE

L'art. 1, comma 365, Legge di Bilancio 2023 (Legge n. 197/2022) ha prorogato la citata agevolazione, disponendone l'applicabilità alle spese sostenute **fino al 31 dicembre 2025**.

Attualmente si tratta dell'unica detrazione edilizia a poter godere di un termine di fruizione così ampio (fatta eccezione per gli interventi rientranti nella disciplina del superbonus, in determinate casistiche, e agli interventi di recupero del patrimonio edilizio agevolabili, in via strutturale, al 36% fino a € 48.000 di spesa).

Bonus verde

La Legge n. 205/2017, art. 1, commi da 12 a 15, ha introdotto il cd. "bonus verde", ovvero la possibilità di detrarre dall'IRPEF il 36% delle spese sostenute (nel limite massimo di € 5.000,00) per:

- interventi di **"sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti**, comprese le pertinenze, recinzioni, impianti di irrigazione, realizzazione di pozzi;
- realizzazione di **coperture a verde e giardini pensili**.

Gli interventi di cui sopra sono agevolabili anche se effettuati sulle parti comuni esterne degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-bis del Codice Civile.



ATTENZIONE

La detrazione, inizialmente introdotta per il solo anno 2018, è stata costantemente confermata negli anni e da ultimo **fino al 31 dicembre 2024** ad opera della citata Legge di Bilancio 2022, Legge n. 234/2021.

Bonus mobili

A fronte delle spese sostenute per l'**acquisto di mobili e grandi elettrodomestici destinati all'arredo dell'immobile oggetto di interventi** per i quali si fruisce:

- della detrazione per **recupero edilizio**, di cui all'art. 16-bis, TUIR, oppure
- del **sismabonus** (art. 16, D.L. n. 63/2013) e del **supersismabonus** (art. 119, D.L. n. 34/2020), l'art. 16, comma 2, D.L. n. 63/2013, riconosce il cd. "bonus arredo", ovvero una detrazione del 50% su un limite di spesa pari a:
 - **€ 8.000** per il **2023** (limite di spesa modificato con Legge n. 197/2022);
 - **€ 5.000** per il **2024**.



ATTENZIONE

La detrazione, prorogata annualmente dalle Leggi di Bilancio, è stata confermata **fino al 31 dicembre 2024**, pur con una progressiva riduzione del limite di spesa agevolabile, ad opera della citata Legge di Bilancio 2022, Legge n. 234/2021.

IL VERSAMENTO DEL SALDO IMU 2023

di Martina Galbarini

Il prossimo **18 dicembre 2023** scade il termine per il versamento del **saldo IMU 2023** (il termine ordinario del 16 dicembre, nel 2023, cade di sabato).

In vista del prossimo adempimento, la cui disciplina è contenuta nell'art. 1, commi da 738 a 783, Legge n. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), si riepilogano alcuni aspetti di maggior rilievo per la determinazione e il versamento dell'imposta dovuta.

Ambito di applicazione

Sono tenuti alla corresponsione del saldo IMU i **possessori di immobili**, proprietari o titolari del diritto reale di godimento, **che abbiano versato la prima rata**, in acconto, **entro il 16 giugno 2023**. In presenza di più soggetti passivi per un medesimo immobile, **ognuno è titolare di un'autonomia obbligatoria** e occorre tener conto delle relative condizioni soggettive ed oggettive.

Diversamente, i contribuenti che abbiano optato per il versamento in unica soluzione (corrisposto entro il 16 giugno u.s.) non dovranno provvedere al saldo. Tuttavia, la presente ipotesi è marginale, dal momento che i Comuni possono modificare le aliquote anche oltre il suddetto termine del 16 giugno, ponendo in questo modo il contribuente in una situazione di incertezza.

La Legge n. 160/2019 prevede diverse **fattispecie esenti** IMU e, tra queste, si annovera l'abitazione principale non di lusso e relativa pertinenza, ossia l'immobile in cui il nucleo familiare dimora abitualmente e risiede anagraficamente.



ATTENZIONE

Come recentemente confermato dalla Corte di Cassazione con **Sentenza 17 ottobre 2023, n. 28806**, l'esenzione IMU per i **fabbricati-merce** presupponeva la presentazione della dichiarazione IMU 2022 **entro il 30 giugno 2023**. Infatti, si ritiene ancora oggi vigente la previsione di cui all'articolo 2, comma 5-bis, D.L. 102/2013, per cui è **necessario presentare la dichiarazione** attestante il possesso dei requisiti per potersi avvalere delle esenzioni previste per alcune specifiche fattispecie. È il caso dei beni merce, degli alloggi sociali, dei fabbricati destinati alla ricerca scientifica, degli immobili delle cooperative edilizie a proprietà indivisa adibite ad abitazione principale dei soci e delle abitazioni di militari.

Determinazione dell'imposta dovuta

L'IMU è calcolata applicando alla base imponibile le aliquote previste, tenendo presente che:

- l'imposta deve essere **rapportata ai mesi ed alla percentuale di possesso** dell'immobile;
- dev'essere eventualmente **scomputata la specifica detrazione** dall'imposta sull'abitazione principale di lusso e relative pertinenze.

$$\text{Determinazione dell'IMU} = \text{Base imponibile x aliquota (tenendo conto dell'eventuale detrazione)} \times \text{Mesi di possesso} \times \text{Percentuale di possesso}$$

Per individuare il **Comune competente**, rileva il territorio in cui la superficie dell'immobile insiste, interamente o prevalentemente.

Determinazione della base imponibile

Per effettuare il calcolo dell'imposta dovuta, è necessario prima determinare la base imponibile che è costituita dal valore dell'immobile.

❑ **Fabbricati iscritti in catasto**

La base imponibile IMU dei fabbricati iscritti in catasto è costituita dal prodotto tra i seguenti due fattori:

- la **rendita catastale** dell'immobile vigente **al 1° gennaio 2023, rivalutata del 5%** ai sensi dell'art. 3, comma 48, Legge n. 662/1996;
- i cd. **"moltiplicatori"** (coefficienti di capitalizzazione) individuati dall'art. 1, comma 745, Legge n. 160/2019, diversi a seconda della categoria catastale di appartenenza dell'immobile.

I moltiplicatori applicabili per la determinazione della base imponibile relativa all'annualità 2023 sono i seguenti:

| Categoria catastale | Coefficiente |
|---|--------------|
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ A/1 - A/2 - A/3 - A/4 - A/5 - A/6 - A/7 - A/8 - A/9 - A/11 ◆ C/2 - C/6 - C/7 | 160 |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ B/1 - B/2 - B/3 - B/4 - B/5 - B/6 - B/7 ◆ C/3 - C/4 - C/5 | 140 |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ A/10 ◆ D/5 | 80 |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ D/1 - D/2 - D/3 - D/4 - D/6 - D/7 - D/8 - D/9 - D/10 | 65 |
| <ul style="list-style-type: none"> ◆ C/1 | 55 |

In alcuni casi la base imponibile IMU è **ridotta del 50%** e, in particolare, per le unità immobiliari:

- concesse in comodato a figli/genitori e utilizzate come abitazione principale (ad eccezione di quelle classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9);
- di interesse storico e artistico;
- dichiarate inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati.

❑ **Aree fabbricabili**

Ai sensi dell'articolo 1, comma 746, Legge n. 160/2019, la base imponibile delle aree fabbricabili, su cui calcolare l'imposta, è data dal **valore venale in comune commercio al 1° gennaio 2023**.

❑ **Immobili in corso di costruzione, ristrutturazione o demo-ricostruzione**

L'articolo 1, comma 746, Legge n. 160/2019 regola l'ipotesi di un immobile in corso di costruzione, ristrutturazione o demo-ricostruzione.

In tal caso, l'imposta deve essere determinata sul **valore dell'area edificabile**, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera:

- sino alla **data di ultimazione dei lavori** di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione; ovvero, se antecedente
- fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato è comunque **utilizzato**.

Terreni agricoli

La base imponibile in relazione ai terreni agricoli si ottiene moltiplicando il **reddito dominicale risultante** in catasto, vigente **al 1° gennaio 2023**, preventivamente rivalutato del 25%, per un moltiplicatore pari a 135.

Applicazione dell'aliquota

In linea generale, l'IMU prevede l'applicazione di due aliquote ed in particolare:

- **aliquota ordinaria pari allo 0,86%** (generalità dei casi), che il Comune può ridurre (fino all'azzeramento) o aumentare fino all'1,06% (in alcuni casi l'aliquota può arrivare fino all'1,14%).



ATTENZIONE

Si ricorda che, in caso di abitazione locata a canone concordato, l'imposta determinata applicando l'aliquota ordinaria stabilita dal Comune, è ridotta al 75%;

- **aliquota ridotta pari allo 0,5%**, per abitazione principale di lusso (A/1, A/8 e A/9) e relative pertinenze, che il Comune può ridurre (fino all'azzeramento) o aumentare dello 0,1%.

Sono inoltre presenti alcuni casi particolari, con **aliquote ad hoc**:

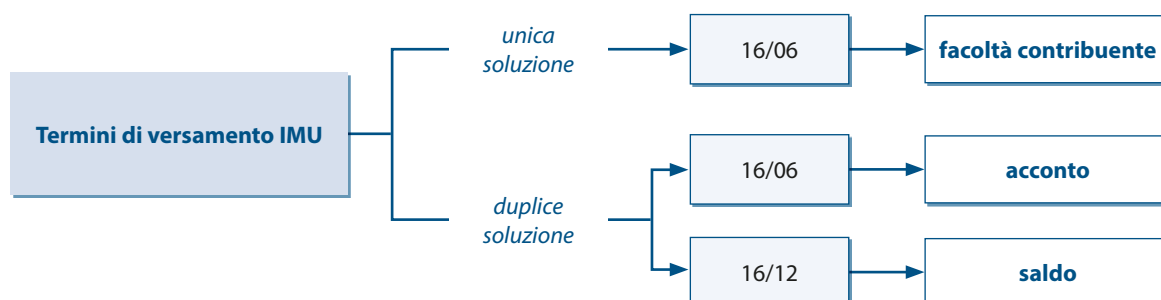
| Fabbricati | Aliquote | |
|---|---|---|
| | Base | Modulabilità da parte dei Comuni |
| Fabbricati rurali ad uso strumentale | 0,1% | Diminuzione fino ad azzeramento |
| Terreni agricoli | 0,76% | Aumento fino all'1,06% Diminuzione fino ad azzeramento |
| Immobili ad uso produttivo appartenenti al gruppo catastale D | 0,86% (di cui 0,76% riservata allo Stato) | Aumento fino all'1,06% Diminuzione al limite dello 0,76% |

Detrazione per abitazione principale di lusso

La disciplina dell'IMU prevede una **specifico detrazione** riferita all'imposta dovuta per l'abitazione principale classificata nelle categorie catastali A1, A8 e A9 e sue pertinenze, **di ammontare pari a € 200,00**, rapportata "al periodo dell'anno durante il quale si protrae tale destinazione".

Termini e modalità di versamento del saldo IMU

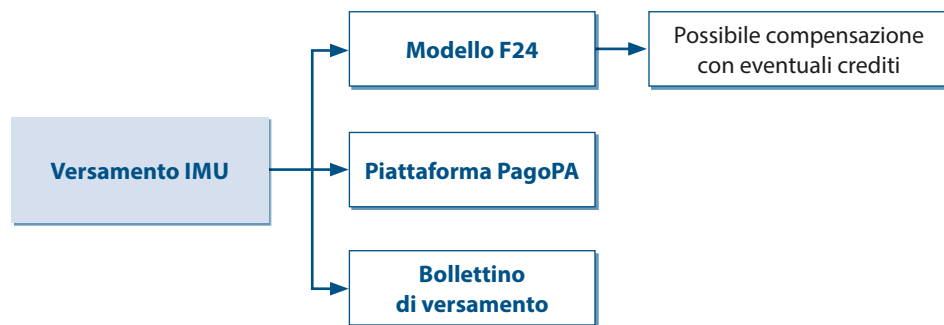
Ai sensi dell'articolo 1, comma 762, Legge n. 160/2019, tutti i contribuenti che abbiano versato l'acconto IMU entro il 16 giugno 2023 sono tenuti a corrispondere il saldo **entro il 18 dicembre 2023**. Mentre, coloro che abbiano adempiuto al versamento in unica soluzione (entro il 16 giugno 2023) non dovranno corrispondere il saldo, salvo variazioni intervenute nel frattempo.



Il **versamento** dell'imposta può essere effettuato alternativamente tramite:

- **Mod. F24 standard** (compilando la sezione "IMU ed altri tributi locali") oppure **Mod. F24 semplificato**;
- piattaforma **PagoPA**;
- apposito **bollettino postale**.

Utilizzando il Modello F24 il contribuente può pagare il debito IMU tramite **compensazione**, avvalendosi di eventuali crediti (IRPEF, addizionali, ecc.) emergenti dalla dichiarazione dei redditi. I contribuenti che abbiano presentato il Modello 730/2023, devono aver chiesto, in luogo del rimborso in busta paga, che i crediti risultanti dalla dichiarazione venissero accantonati per essere utilizzati nel Modello F24 ai fini del pagamento IMU 2023 (quadro I – Imposte da compensare).



Per quanto riguarda l'**importo minimo da versare**, l'art. 25, Legge n. 289/2002 dispone che il contribuente non è tenuto ad effettuare il versamento se l'imposta complessivamente dovuta per tutti gli immobili situati nello stesso Comune è inferiore a **€ 12**. Va comunque considerato che rientra nella facoltà regolamentare del singolo Comune individuare un importo minimo al di sotto del quale il versamento dell'IMU non va effettuato.

Le **modalità di calcolo e di versamento dell'imposta 2023** si differenziano a seconda che l'immobile:

- **non sia interessato da alcuna variazione** rispetto alla situazione dell'anno 2022;
- **sia stato oggetto di variazione** nel corso dell'anno.

Immobile per cui non è variato l'utilizzo

Nel caso in cui non vi sia stata alcuna variazione rispetto alla situazione del 2022, il contribuente avrà versato, entro il 16 giugno 2023, il 50% dell'imposta dovuta per il 2022, considerato che ciò corrisponde esattamente all'imposta dovuta per il primo semestre 2023.

Determinazione dell'importo da corrispondere a saldo

L'ammontare del saldo si ottiene:

- **calcolando l'imposta dovuta per l'intero anno**, tenendo conto delle aliquote e detrazioni, in relazione all'anno 2023, pubblicate sul sito del MEF entro il 28 ottobre 2023 (qualora gli atti del Comune non siano pubblicati sul sito del MEF entro il suddetto termine, si applicano gli atti adottati per l'anno precedente);
- sottraendo a tale importo quanto già versato a giugno a titolo di acconto.



ATTENZIONE

In assenza di variazioni di aliquote 2023 l'ammontare del saldo IMU (differenza tra imposta dovuta e quella versata a giugno) sarà pari a quanto versato a titolo di acconto. Tuttavia, per una maggiore precisione è preferibile effettuare i calcoli della rata di conguaglio nel modo sopra indicato.

Immobile per cui è cambiato l'uso in corso d'anno

Può accadere che, nel corso dell'anno, sia intervenuta una variazione dell'uso dell'immobile (ad esempio, un immobile adibito ad abitazione principale solo per parte d'anno e nel rimanente periodo detenuto a disposizione). Nel caso di cambio d'uso dell'immobile, l'acconto IMU versato è pari all'imposta dovuta per il primo semestre 2023.

❑ Determinazione dell'importo da corrispondere a saldo

Il conguaglio, pertanto, si ottiene **sottraendo l'importo corrisposto** a giugno **dall'imposta dovuta per l'intero anno 2023** (calcolata con aliquote 2023).

Immobile venduto o acquistato nel I semestre 2023

Nel caso di vendita nel corso del primo semestre 2023, con conseguente possesso per un numero di mesi inferiori a sei, non si genera alcun credito d'imposta, fatta salva l'ipotesi di riduzione dell'aliquota applicabile alle fattispecie da parte del Comune, nei mesi successivi (disposta con atto pubblicato sul sito MEF entro il 28 ottobre c.a.).

Nel caso di acquisto nel corso del primo semestre 2023, la rata d'acconto sarà stata determinata considerando i mesi di possesso nel primo semestre ed applicando aliquota e detrazione stabilite per il 2022. A dicembre si verserà il saldo.



ESEMPIO

Il Signor Mario Rossi è proprietario di un immobile (categoria A2) da lui utilizzato come abitazione principale. In data 6 aprile 2023 il Signor Rossi acquista un nuovo appartamento (rendita catastale pari a € 250,00) da utilizzarsi come casa vacanza.

Posto che l'abitazione principale non rientra nelle categorie di lusso (A1/A8/A9), l'IMU andrà corrisposta solo relativamente alla casa vacanza.

→ La **base imponibile** relativa alla casa vacanza si determina come segue:

rendita catastale x coefficiente (160) x rivalutazione 5% = base imponibile

$$€ 250,00 \times 160 \times 1,05 = € 42.000,00$$

→ A questo punto è possibile calcolare la **rata di acconto**, applicando l'aliquota 2022 deliberata dal Comune in cui è ubicata la casa vacanza (pari allo 0,76%) e rapportando il risultato ottenuto ai mesi di possesso durante il primo semestre 2023 (da aprile a giugno).

base imponibile x aliquota 2022 (0,76%) x periodo possesso = acconto IMU 2023

$$€ 42.000,00 \times 0,76\% \times 3/12 = € 79,80$$

→ Il **saldo 2023** viene determinato sottraendo dall'imposta annua dovuta l'importo versato in acconto. Per il 2023 il Comune interessato ha confermato l'aliquota al 0,76%.

base imponibile x aliquota 2023 (0,76%) x periodo possesso = IMU 2023 totale

$$€ 42.000,00 \times 0,76\% \times 9/12 = € 239,40$$

IMU 2023 totale - acconto IMU 2023 = saldo IMU 2023

$$€ 239,40 - € 79,80 = € 159,60 \text{ (arrotondato a € 160)}$$

Decesso del proprietario nel corso dell'anno

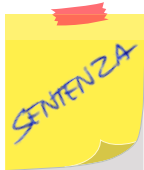
Nel caso di decesso del titolare del diritto di proprietà su immobili nel corso dell'anno, si ha un passaggio di soggettività passiva IMU. In tal caso, l'imposta va corrisposta:

- a nome del defunto fino alla data del decesso;
- dagli eredi dalla data del decesso e fino al 31 dicembre (ogni erede è tenuto ad effettuare il versamento, ciascuno per la propria quota).

LA COMPENSAZIONE VERTICALE IVA

di Massimiliano Frizzera

Sentenza della Corte di Cassazione 10 novembre 2023, n. 31309



La compensazione verticale IVA è possibile **solo mediante scomputo del credito annuale dall'imposta a debito emergente dalle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo.**

I fatti

Una s.r.l. ricorreva avverso una **cartella di pagamento** relativa a **debiti IVA per l'anno 2003.**


La **CTP** accoglieva solo in parte il ricorso e la società ricorrente proponeva appello.

La **CTR** rigettava l'appello, ritenendo che la compensazione del debito IVA con i crediti IVA vantati dalla società fosse illegittima, in quanto **superiore al limite massimo di compensabilità** stabilito dalla Legge.

La s.r.l. ricorreva per **Cassazione**, censurando la sentenza del giudice di seconde cure nella parte in cui, in violazione dell'**art. 17, D.Lgs. n. 241/1997**, aveva erroneamente ritenuto che il limite massimo di compensabilità del credito dovesse applicarsi anche nel caso di **compensazione verticale** del credito IVA.


La sentenza

La Cassazione premette che la disciplina della compensabilità dei crediti con debiti erariali è contenuta nell'**art. 34, Legge. n. 388/2000**, la quale, nella formulazione vigente nell'anno d'imposta 2003, prevedeva che:

 *"A decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in lire 1 miliardo per ciascun anno solare".*

Secondo quanto già affermato dalla Suprema Corte, la disposizione trova applicazione solo alla c.d. **compensazione orizzontale** dei crediti, ossia quando la compensazione ha ad oggetto crediti e debiti relativi ad imposte diverse. Ne consegue, quindi, che tale limite di compensabilità non può operare con riferimento alla c.d. compensazione verticale IVA.

Si pone, allora, la questione di definire se, al di fuori della disciplina richiamata, sussistano limiti alla compensabilità verticale dell'IVA. Sul punto, la Cassazione osserva che:

 *"in materia tributaria, la compensazione è ammessa, in deroga alle comuni disposizioni codicistiche, **soltanto nei casi espressamente previsti**, non potendosi derogare al principio secondo cui ogni operazione di versamento, di riscossione e di rimborso ed ogni deduzione è regolata da specifiche, inderogabili norme di legge".*

Per quanto riguarda l'IVA, la compensazione verticale è possibile **solo mediante scomputo del credito annuale dall'imposta a debito emergente dalle liquidazioni periodiche relative all'anno successivo.**

La Corte **accoglie** il motivo di ricorso, **rinviano** la causa alla CTR.

LAVORO SPORTIVO: I CHIARIMENTI INPS

di Luana Iovine

Con **Circolare 31 ottobre 2023, n. 88**, l'INPS ha analizzato la **nuova disciplina del lavoro sportivo**, prevista nel D.Lgs. n. 36/2021 e in vigore dal 1° luglio 2023. Tale decreto è stato recentemente modificato dal D.Lgs. 29 agosto 2023, n. 120.

Tra gli obiettivi della riforma del diritto del lavoro, come segnalato anche dall'INPS, c'è anche quello di eliminare il divario di tutele tra i lavoratori sportivi professionisti e quelli dilettanti, riconoscendo anche a questi ultimi le tutele sotto il profilo previdenziale, assistenziale e assicurativo. Nel presente contributo si analizza in primo luogo la disciplina civilistica relativa al rapporto di lavoro nel settore **dilettantistico**, per poi entrare nel merito di quella previdenziale.

Si ricorda, infatti, dal 1° luglio 2023, i lavoratori dilettanti, titolari di co.co.co. e titolari di rapporto di lavoro autonomo sono tenuti all'iscrizione alla Gestione Separata INPS.

Rapporto di lavoro nel settore dilettantistico

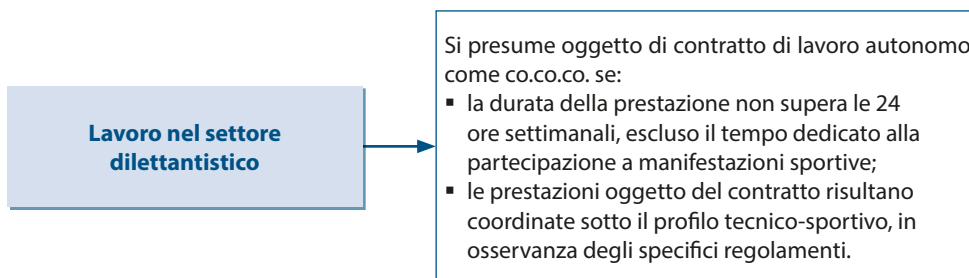
Ai sensi dell'art. 28, D.Lgs. n. 36/2021, il lavoro sportivo si **presume** oggetto di contratto di lavoro autonomo nella forma della **collaborazione coordinata continuativa** (co.co.co.) al ricorrere delle seguenti condizioni:

- la durata della prestazione oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, **non deve superare le 24 ore settimanali**, escluso il tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive;
- le **prestazioni** oggetto del contratto risultano **coordinate** sotto il **profilo tecnico-sportivo**, in osservanza dei regolamenti delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici.



ATTENZIONE

I lavoratori dilettanti sono inquadrati prevalentemente come co.co.co.. Ai fini dell'iscrizione alla Gestione Separata INPS, i dilettanti possono essere sia titolari di contratti di co.co.co. che svolgere prestazioni autonome.



Determinazione contributo co.co.co.

Come ricorda anche l'INPS, in base a quanto previsto dall'art. 35, comma 2, D.Lgs. n. 36/2021, i lavoratori sportivi, titolari di co.co.co. nel settore dilettantistico, devono essere **iscritti alla Gestione Separata INPS**. Lo stesso trattamento è previsto per i rapporti di **co.co.co. di carattere amministrativo gestionale**.

L'obbligo contributivo sorge **al momento del superamento dell'importo di compenso pari ad € 5.000**, secondo il regime di cassa.



ATTENZIONE

Concorrono a tal fine anche i compensi erogati dal 1° luglio 2023, per cui nel caso in cui siano stati instaurati più rapporti, il limite opera nel momento in cui viene raggiunto tale importo quale **somma dei compensi erogati da ciascun prestatore dalla totalità dei committenti**.

In considerazione della possibile assimilazione delle attività lavorative, concorrono al raggiungimento del limite sopra indicato **anche i compensi erogati ai lavoratori autonomi occasionali**. I contributi dovuti andranno calcolati sulla parte di compenso eccedente tale importo.

Si prevede, inoltre, che **fino al 31 dicembre 2027**, la contribuzione dovuta ai fini IVS deve essere calcolata **sul 50% dell'imponibile contributivo e l'imponibile previdenziale andrà ridotto** di conseguenza.

Aliquote contributive

L'aliquota contributiva da applicare sulla parte di compenso eccedente € 5.000,00 se il soggetto:

- è **assicurato** presso un'altra forma di previdenza obbligatoria o pensionato, è pari al **24%**;
- **non è già assicurato**, è del **25%**.

All'aliquota del 25% va aggiunto:

- 0,50%, per il finanziamento dell'onere derivante dall'estensione della tutela relativa alla maternità, agli assegni per il nucleo familiare e alla nascita;
- 0,22%, aliquota prevista in attuazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 791, Legge n. 296/2006;
- 1,31%, per il finanziamento della DIS - COLL.

Per cui l'aliquota complessiva è pari al **27,03%**.



ATTENZIONE

L'ulteriore aliquota del 2,03% deve essere calcolata sulla **totalità dei compensi**, al **netto** della sola **franchigia di € 5.000**; non si tiene conto della riduzione del 50% dell'imponibile contributivo.

Le aliquote per il 2023 si applicano fino al raggiungimento del **massimale**, pari, per l'anno in corso, ad **€ 113.520,00**. Il minimale di reddito è fissato, invece, ad € 17.504,00.

Si ricorda che il contributo dovuto è posto per:

- **2/3** a carico dell'impresa **committente**;
- **1/3** a carico del **collaboratore**.

Nella Circolare vengono anche riepilogate le modalità di esposizione delle **denunce UniEmens** dei compensi erogati; si rimanda al documento per l'analisi di tale aspetto.

I versamenti dei contributi dovuti, limitatamente ai periodi di effettiva erogazione dei compensi nei mesi da luglio a settembre 2023, possono essere effettuati entro il 16 dicembre 2023 e i relativi adempimenti entro il 31 dicembre 2023; con **Messaggio INPS 14 novembre 2023, n. 4012**, la scadenza relativa ai contributi di ottobre 2023 è stata prorogata al 30 novembre.

Il pagamento della contribuzione deve essere effettuato secondo le regole ordinarie previste per i soggetti obbligati alla Gestione Separata, relative ai rapporti di co.co.co. e figure assimilate.

Il contributo dovuto dovrà essere versato utilizzando la causale contributo:

- CXX, per i soggetti per i quali si applica l'aliquota complessiva del 27,03%;
- C10, per i soggetti per i quali si applica l'aliquota del 24%.



ESEMPIO

Un co.co.co., già iscritto ad un'altra cassa di previdenza, ha percepito nel secondo semestre 2023 € 25.000.

Al fine del calcolo del contributo dovuto (con l'aliquota del 25%), si procede nel seguente modo:

- si sottraggono € 5.000 (importo esente): $€ 25.000,00 - € 5.000,00 = € 20.000,00$;
- si procede alla riduzione dell'imponibile: $€ 20.000,00 \times 50\% = € 10.000,00$;
- si calcola il contributo dovuto: $€ 10.000,00 \times 25\% = € 2.500,00$.

Per il calcolo della contribuzione minore (aliquota 2,03%), si deve solamente sottrarre € 5.000,00 dal compenso percepito, per cui si procederà nel seguente modo:

- $€ 25.000,00 - € 5.000,00 = € 20.000,00$;
- $€ 20.000,00 \times 2,03\% = € 406,00$.

Contributo complessivamente dovuto: $€ 2.500,00 + € 406,00 = € 2.906,00$.

Professionisti titolari di partita IVA

Anche i **professionisti titolari di partita IVA** che svolgono la loro attività nel settore dilettantistico, sono tenuti all'iscrizione alla **Gestione Separata INPS**, qualora l'importo dei compensi percepiti sia superiore ad € 5.000,00.

Tali soggetti determinano il **reddito di riferimento secondo quanto previsto dall'art. 54, TUIR**.

L'aliquota contributiva da applicare se il soggetto:

- è assicurato presso un'altra forma di previdenza obbligatoria o pensionato, è pari al 24%;
- non è già assicurato, è del 25%.

All'aliquota del 25% va **aggiunta la percentuale dell'1,23%** per la tutela della malattia, maternità, degenza ospedaliera e indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa (ISCRO) per cui l'aliquota complessiva per il singolo soggetto è pari **al 26,23%**.



ATTENZIONE

Anche per tali lavoratori, fino al 31 dicembre 2027, la **contribuzione va calcolata sul 50% dell'imponibile contributivo**. L'imponibile pensionistico è ridotto in misura equivalente. Tale riduzione avrà riflessi ai fini dell'accertamento del diritto e della misura del trattamento pensionistico.

Diversamente, **l'ulteriore aliquota dell'1,23%** deve essere calcolata sulla totalità dei compensi al netto della sola franchigia di € 5.000,00.

Anche per tali soggetti le aliquote si applicano fino al **raggiungimento del massimale**.

Per quanto riguarda la fatturazione, sia nel caso in cui il contribuente sia in regime ordinario che in regime forfetario, si seguiranno le regole normalmente previste.



ESEMPIO

Un lavoratore autonomo sportivo dilettante è assoggettato per il 2024 al contributo previdenziale alla Gestione Separata INPS secondo l'aliquota contributiva del 26,23%.

Il reddito netto percepito è pari ad € 16.000,00.

Ai fini della determinazione della contribuzione del 25% si deve effettuare il seguente calcolo:

- $€ 16.000,00 - € 5.000,00 = € 11.000,00$;
- $€ 11.000,00 \times 50\% = € 5.500,00$;
- $€ 5.500,00 \times 25\% = € 1.375,00$ (contributo dovuto aliquota 25%).

Al fine della determinazione della contribuzione dell'1,23%, si deve effettuare il seguente calcolo:

- € 16.000,00 - € 5.000,00 = € 11.000,00;
- € 11.000,00 x 1,23% = € 135,3 (contributo dovuto aliquota 1,23%).

Contributo complessivamente dovuto: € 1.375,00 + € 135,3 = € **1.510,3**.

Determinazione e pagamento del contributo

I lavoratori autonomi titolari di partita IVA devono considerare come **base imponibile** il reddito **dichiarato nel modello REDDITI**, ai fini del pagamento delle imposte dirette, a seconda del regime contabile applicato.



ATTENZIONE

La contribuzione previdenziale, a prescindere che il lavoratore sportivo autonomo sia in regime ordinario o forfetario, deve essere determinata nel **modello REDDITI, quadro RR, sezione II**. Le istruzioni del modello del prossimo anno, pertanto, saranno opportunamente integrate, indicando anche tali soggetti.

I **termini** di pagamento del contributo coincidono con quelli previsti per il pagamento delle imposte fiscali, ossia:

- **saldo** entro il **30 giugno dell'anno successivo** a quello di produzione del reddito;
- **primo acconto**, pari al **40% del contributo dovuto**, entro il **30 giugno**, con possibilità di rateazione;
- **secondo acconto**, pari al **40% del contributo dovuto, entro il 30 novembre dell'anno successivo** a quello di produzione del reddito.

Il pagamento della contribuzione va effettuato con le regole ordinarie previste per i soggetti obbligati all'iscrizione alla Gestione Separata e che assolvono gli adempimenti mediante presentazione della dichiarazione dei redditi. Il pagamento va, quindi, effettuato tramite **modello F24** per la totalità della contribuzione dovuta, utilizzando la causale contributo PXX/PXXR per coloro che applicano l'aliquota del 26,23% ovvero la causale P10/P10R per coloro che applicano l'aliquota del 24%.

Le co.co.co. di carattere amministrativo-gestionale

La disciplina applicabile ai lavoratori che hanno instaurato un contratto di co.co.co. di carattere amministrativo gestionale è disciplinata dall'art. 37, D.Lgs. n. 36/2021.

Non rientrano tra tali soggetti coloro che forniscono **attività di carattere amministrativo gestionale** nell'ambito di una professione per il cui esercizio occorra essere iscritto in **appositi albi o elenchi** tenuti dai rispettivi ordini professionali.

Anche tali soggetti devono essere iscritti alla **Gestione Separata INPS** e agli stessi si applica la medesima disciplina prevista per le co.co.co., per cui:

- **l'obbligo contributivo** sorge al superamento dell'importo di **compenso pari ad € 5.000,00**, secondo il regime di cassa (concorrono anche i compensi erogati dal 1° luglio 2023);
- **fino al 31 dicembre 2027**, la contribuzione dovuta deve essere calcolata sul **50% dell'imponibile contributivo**.

L'aliquota da applicare per i collaboratori già iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria e per i titolari di pensione è pari al 24%.

**ATTENZIONE**

Per i soggetti non assicurati l'aliquota IVS è pari al **33%** per i **compensi erogati a luglio e ad agosto**, mentre **dal mese di settembre**, a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. n. 120/2023, è **pari al 25%**. A tali aliquote va poi aggiunto il 2,03%.

Anche in questo caso, l'onere contributivo è ripartito per **2/3** a carico del committente e per **1/3** a carico del prestatore.

**ATTENZIONE**

Per i rapporti di co.co.co. in esame iniziati prima del 1° luglio 2023, e inquadrati, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera m), primo periodo, TUIR come redditi diversi, non si dà luogo a recupero contributivo.

Nella Circolare vengono anche riepilogate le modalità di esposizione delle denunce UniEmens dei compensi erogati. Si rimanda al documento per l'analisi di tale aspetto.

I versamenti dei contributi dovuti, limitatamente ai periodi di effettiva erogazione dei compensi nei mesi da luglio a settembre 2023, possono essere effettuati entro il **16 dicembre 2023** e i relativi adempimenti entro il **31 dicembre 2023**; con **Messaggio INPS 14 novembre 2023, n. 4012**, la scadenza relativa ai contributi di ottobre 2023 è stata prorogata al 30 novembre.

Il pagamento della contribuzione deve essere effettuato secondo le regole ordinarie previste per i soggetti obbligati alla Gestione Separata, relative ai rapporti di co.co.co. e figure assimilate.

Altri aspetti di interesse

Gli **istruttori presso impianti e circoli sportivi, direttori tecnici e istruttori** presso società sportive, di cui ai punti n. 20 e n. 22, D.M. 15 marzo 2005 sono attualmente assicurati presso il Fondo Pensioni per i Lavoratori dello Spettacolo (FPLS) con riferimento a compensi o retribuzioni percepiti dagli stessi.

**ATTENZIONE**

Dal **1° luglio 2023**, nei casi in cui siano alle dipendenze di soggetti datoriali aventi natura "commerciale", come palestre, sale fitness, nei casi di rapporto di lavoro autonomo o parasubordinato, al di fuori dei settori professionali, saranno iscritti alla Gestione Separata.

Al fine di garantire la continuità d'iscrizione al FPLS, come specifica l'INPS, i soggetti che già versano a quel fondo possono **optare, entro il 31 dicembre 2023** per il **mantenimento del regime previdenziale** già in godimento presso il medesimo Fondo.

Tale facoltà può essere esercitata direttamente sul sito internet dell'INPS.

Nel caso di **mancato esercizio del diritto di opzione**, dal 1° luglio 2023 tali lavoratori saranno assicurati, sulla base del relativo rapporto di lavoro, secondo la disciplina previdenziale prevista per il relativo rapporto di lavoro.

A ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI: LE SCRITTURE CONTABILI

di Katia Pafumi e Enrico Roat

L'agevolazione in esame consente alle società di persone e di capitali di assegnare ai soci i beni dell'impresa con il **versamento** di un'**imposta sostitutiva** delle imposte dirette e dell'IRAP sulla **differenza tra il valore normale dei beni assegnati** e il **costo fiscalmente riconosciuto** pari:


- in generale, all'**8%**;
- al **10,5%** per le **società considerate non operative** in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso all'assegnazione o cessione.



ATTENZIONE

L'art. 4, D.L. n. 132/2023 ha **prorogato al 30 novembre 2023**, il termine del 30 settembre 2023 inizialmente previsto dall'art. 1, comma 105, Legge di Bilancio 2023 per effettuare l'assegnazione e il **versamento dell'imposta sostitutiva**.

Come specificato dalla Circolare n. 26/2016, l'assegnazione:

 "viene a configurarsi ogni qual volta la **società procede**, nei confronti dei soci, alla **distribuzione di capitale** o di **riserve di capitale** ovvero alla **distribuzione di utili** o di **riserve di utili** mediante l'**attribuzione di un bene**. Al riguardo, si precisa che la disciplina di cui trattasi è applicabile a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche nei casi di **recesso**, **riduzione del capitale esuberante** o di **liquidazione** previsti dall'art. 47, comma 7, del predetto T.U.I.R."

Quindi, l'assegnazione agevolata dei beni ai soci può avvenire in sede di:

- **distribuzione di riserve di capitale** (ad esempio, sovrapprezzo quote, versamenti a fondo perduto e in conto capitale, riserve da rivalutazione monetaria);
- **distribuzione di utili** o di **riserve di utili** (ad esempio, riserva straordinaria, riserva statutaria);
- **recesso del socio**, **liquidazione** della **società** o **riduzione del capitale sociale per esuberanza**.



ATTENZIONE

In **assenza di riserve capienti l'assegnazione non può essere effettuata**. Per ovviare a tale situazione è possibile che i soci effettuino un versamento in c/capitale ovvero rinuncino a finanziamenti precedentemente effettuati, alimentando così una riserva di capitale.

Considerato che la disposizione contenuta nella Legge di Bilancio 2023 è sostanzialmente identica a quella della Legge n. 208/2015, nell'applicazione della disciplina relativa all'assegnazione dei beni ai soci, si deve inoltre tenere conto dei chiarimenti forniti:

- dall'Agenzia delle Entrate con Circolari n. 26/2016 e n. 37/2016 e Risoluzioni n. 93/2016 e n. 101/2016;
- dal Ministero delle Finanze e dall'Agenzia delle Entrate con Circolari n. 112/99 e n. 40/2002, in occasione delle precedenti versioni dell'agevolazione (per quanto compatibili).

Aspetti contabili

Come rilevato dal CNDCEC nel documento "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi", marzo 2016, dal **punto di vista contabile** l'assegnazione dei beni ai soci ha effetti diversi, a seconda della valutazione del bene oggetto di assegnazione. In particolare, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

1. i soci attribuiscono al bene un **valore pari** al suo valore netto contabile;

2. i soci attribuiscono al bene un **valore superiore** al suo valore netto contabile;
3. i soci attribuiscono al bene un **valore inferiore** al suo valore netto contabile.



ATTENZIONE

Secondo quanto specificato nella Circolare n. 112/99, **l'assegnazione deve avvenire nel rispetto del principio della par condicio tra i soci**; i beni devono essere assegnati a tutti i soci sulla base delle quote di partecipazione al capitale sociale. In presenza di beni difficilmente divisibili (ad esempio, immobili) la **par condicio** è comunque rispettata qualora ad un socio sia attribuito un **immobile agevolabile** e agli altri sia corrisposta una **somma di denaro**, che rappresenta una **distribuzione di utili** o una **restituzione di capitali**. In ogni caso, è **comunque possibile assegnare un immobile in comunione tra i soci**.

Per quanto riguarda le modalità di contabilizzazione, si ritiene possano essere utilizzate tre opzioni:

- **metodo del valore contabile** (storno di una riserva di patrimonio netto di ammontare pari al valore contabile del bene assegnato ai soci);
- **metodo della riserva da rivalutazione** (iscrizione di una riserva di rivalutazione monetaria per un ammontare pari alla differenza tra valore normale del bene assegnato e valore contabile);
- **metodo** proposto dal **CNDCEC** (rilevazione plusvalenza o minusvalenza a conto economico nel caso in cui il valore del bene assegnato sia superiore o inferiore al valore netto contabile).

Di seguito, per ciascun metodo di contabilizzazione si riportano le scritture contabili da rilevare nel momento in cui l'assemblea delibera l'assegnazione agevolata dei beni ai soci e la distribuzione dell'utile realizzato.

1. Valore del bene pari al suo valore netto contabile

Nel caso di **assegnazione al bene di un valore pari al valore netto contabile** non emergono particolari problematiche; infatti, tale operazione comporta la distribuzione dell'utile/riduzione del **patrimonio netto** in contropartita alla **diminuzione dell'attivo di stato patrimoniale**.



ESEMPIO

La società Alfa s.r.l. presenta **riserve pari a € 95.000,00** e decide di:

- **assegnare un immobile dal costo storico pari a € 50.000,00 e fondo ammortamento pari a € 2.500,00 al socio X;**
- **erogare dividendi per € 47.500,00 al socio Y.**

Il valore normale dell'immobile è pari a € 47.500,00.

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

Distribuzione di riserve:

| | | | | | |
|---------|---------|--------------|---|---------------------|-----------|
| | | .../.../2023 | | | |
| SP A.VI | | Riserve | a | Diversi | |
| | SP D.14 | | | Socio X c/dividendo | 47.500,00 |
| | SP D.14 | | | Socio Y c/dividendo | 47.500,00 |
| | | | | | 95.000,00 |

Chiusura del fondo ammortamento:

| | | | | | |
|-----------|-----------|-----------------------|---|----------|----------|
| | | .../.../2023 | | | |
| SP B.II.1 | SP B.II.1 | Fondo amm.to immobile | a | Immobile | |
| | | | | | 2.500,00 |

Estinzione debito nei confronti dei soci:

| | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|----------|-----------|
| | | .../.../2023 | | | |
| SP D.14 | SP B.II.1 | Socio X c/dividendo | a | Immobile | |
| | | | | | 47.500,00 |

| | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-----------|-----------|
| | | .../.../2023 | | | |
| SP D.14 | SP C.IV.1 | Socio Y c/dividendo | a | Banca c/c | |
| | | | | | 47.500,00 |

2. Valore del bene superiore al suo valore netto contabile

Si riprendano i dati dell'esempio precedente e si ipotizzi che al **socio X** sia assegnato un **immobile** con **costo storico** pari a € 50.000,00 e **fondo ammortamento** pari a € 3.000,00.

Il **valore normale** dell'immobile è pari a € 47.500,00.

In tal caso, si ritengono possibili **tre modalità di contabilizzazione**, ossia:

- la rilevazione di una **plusvalenza a conto economico**;
- l'iscrizione di una **riserva di rivalutazione monetaria** a patrimonio netto;
- lo **storno di una riserva di patrimonio netto** di ammontare pari al valore dei beni assegnato.

□ Plusvalenza a conto economico

Utilizzando la soluzione proposta dal CNDCEC nel documento "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi", marzo 2016, l'operazione rileva l'esistenza di un **plusvalore** per la società nella misura in cui il **bene assegnato** al socio acquisisca un **valore superiore al suo valore netto contabile**.



ATTENZIONE

In particolare, il CNDCEC ha precisato che nel caso in esame (**bene assegnato al socio ad un valore superiore al suo valore netto contabile**) va rilevata una **plusvalenza a conto economico**.

Tale impostazione contabile determina, quindi, una plusvalenza da iscrivere alla **voce A.5 "Altri proventi"** che, di conseguenza, parteciperà alla **determinazione del risultato d'esercizio**.

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

Distribuzione riserve:

| | | | | | | |
|---------|---------|---------|---|---------------------|-----------|-----------|
| | | | |/2023 | | |
| SP A.VI | | Riserve | a | Diversi | | 95.000,00 |
| | SP D.14 | | | Socio X c/dividendo | 47.500,00 | |
| | SP D.14 | | | Socio Y c/dividendo | 47.500,00 | |

Chiusura del fondo ammortamento:

| | | | | | | |
|-----------|-----------|-----------------------|---|-----------|--|----------|
| | | | |/2023 | | |
| SP B.II.1 | SP B.II.1 | Fondo amm.to immobile | a | Immobilie | | 3.000,00 |

Estinzione debito nei confronti dei soci:

| | | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-------------|-----------|-----------|
| | | | |/2023 | | |
| SP D.14 | | Socio X c/dividendo | a | Diversi | | 47.500,00 |
| | SP B.II.1 | | | Immobilie | 47.000,00 | |
| | CE A.5 | | | Plusvalenza | 500,00 | |

| | | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-----------|--|-----------|
| | | | |/2023 | | |
| SP D.14 | SP C.IV.1 | Socio Y c/dividendo | a | Banca c/c | | 47.500,00 |



ATTENZIONE

Tale impostazione contabile, secondo parte della dottrina, presenterebbe elementi di dubbia applicazione con riferimento all'**iscrizione della plusvalenza a conto economico** in quanto l'assegnazione dei beni ai soci non determinerebbe un miglioramento del risultato di periodo ma piuttosto una **riduzione della "ricchezza patrimoniale"** della società pari al **valore di mercato del bene assegnato** ai soci.

❑ **Riserva di rivalutazione monetaria**

In dottrina si ritiene ammissibile anche una soluzione diversa da quella proposta dal CNDCEC; nello specifico, tale impostazione contabile non prevederebbe la rilevazione di una plusvalenza a conto economico, bensì l'**iscrizione** di una **riserva di rivalutazione monetaria** per un ammontare pari alla seguente differenza:

(valore normale del bene assegnato ai soci - valore contabile del bene).


Quindi, tale metodo presuppone la **rivalutazione del cespite**, prima dell'operazione di assegnazione ai soci, iscrivendo in **contropartita** un'apposita **riserva di rivalutazione monetaria** del **patrimonio netto**.



ATTENZIONE

*In questo caso, prima dell'assegnazione viene iscritta una **riserva di rivalutazione** a patrimonio netto per "adeguare" il bene al suo valore normale; successivamente, la riserva di rivalutazione viene stornata e, quindi, in entrambi i casi, l'**effetto** sul **patrimonio netto** è determinato dal **valore netto contabile**.*

Tuttavia, l'iscrizione di una riserva di rivalutazione, non prevista da specifica disposizione legislativa, risulterebbe in contrasto con il Principio contabile OIC n. 28 che così dispone:

 *"Nella voce AIII "Riserve di rivalutazione" si iscrivono le rivalutazioni di attività previste dalle leggi speciali in materia, alcune delle quali possono prevedere una specifica evidenza in bilancio."*

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

Distribuzione riserve al socio Y:

| | | | | | |
|---------|---------|---------|-----------|---------------------|-----------|
| | | | .././2023 | | |
| SP A.VI | SP D.14 | Riserve | a | Socio Y c/dividendo | 47.500,00 |

Rivalutazione dell'immobile "assegnato" al socio X e iscrizione a patrimonio netto della riserva:

| | | | | | |
|-----------|----------|----------|-----------|--------------------------|--------|
| | | | .././2023 | | |
| SP B.II.1 | SP A.III | Immobile | a | Riserva di rivalutazione | 500,00 |

Assegnazione del bene al socio X:

| | | | | | |
|----------|---------|--------------------------|-----------|---------------------|-----------|
| | | | .././2023 | | |
| | SP D.14 | Diversi | a | Socio X c/dividendo | 47.500,00 |
| SP A.III | | Riserva di rivalutazione | | 500,00 | |
| SP A.VI | | Riserve | | 47.000,00 | |

Estinzione debito nei confronti dei soci:

| | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|-----------|----------|-----------|
| | | | .././2023 | | |
| SP D.14 | SP B.II.1 | Socio X c/dividendo | a | Immobile | 47.500,00 |

| | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|-----------|-----------|-----------|
| | | | .././2023 | | |
| SP D.14 | SP C.IV.1 | Socio Y c/dividendo | a | Banca c/c | 47.500,00 |

❑ **Storno di riserva del patrimonio netto pari al valore contabile del bene**

In questo caso l'assegnazione del **bene al socio** è **effettuata al valore netto contabile del bene stesso**; non si rilevano quindi plusvalenze né si effettua alcuna rivalutazione del bene.

Si noti che, adottando tale soluzione contabile, a livello formale si verrebbe a creare una **disparità di trattamento tra i due soci**.

Il **socio X** (assegnatario dell'immobile), infatti, vanterebbe un **credito nei confronti della società pari ad € 47.000,00** (ovvero il valore contabile netto dell'immobile); il **socio Y**, invece, vanterebbe un credito nei confronti della società pari ad **€ 47.500,00** (ovvero il valore normale dell'immobile).

Tuttavia considerato il **principio di prevalenza della sostanza sulla forma**, si ritiene che tale soluzione non crei disparità di trattamento tra i due soci.

Inoltre tale operazione, rispetto alle due proposte in precedenza (rilevazione della plusvalenza o rivalutazione dell'immobile), determinerebbe una **minore riduzione di patrimonio netto** della società.

Le **scritture contabili** risulteranno le seguenti:

Distribuzione riserve:

| | | | | | | |
|---------|---------|-----------|---|---------------------|-----------|-----------|
| | | .././2023 | | | | |
| SP A.VI | | Riserve | a | Diversi | | 94.500,00 |
| | SP D.14 | | | Socio X c/dividendo | 47.000,00 | |
| | SP D.14 | | | Socio Y c/dividendo | 47.500,00 | |

Chiusura del fondo ammortamento:

| | | | | | | |
|-----------|-----------|-----------------------|---|----------|--|----------|
| | | .././2023 | | | | |
| SP B.II.1 | SP B.II.1 | Fondo amm.to immobile | a | Immobile | | 3.000,00 |

Estinzione debito nei confronti dei soci:

| | | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-----------|--|-----------|
| | | .././2023 | | | | |
| SP D.14 | SP B.II.1 | Socio X c/dividendo | a | Immobile | | 47.000,00 |
| | | .././2023 | | | | |
| SP D.14 | SP C.IV.1 | Socio Y c/dividendo | a | Banca c/c | | 47.500,00 |

3. Valore del bene inferiore al suo valore netto contabile

Si utilizzino i dati dell'esempio precedente e si ipotizzi che al **socio X** sia assegnato un **immobile** con **costo storico** pari a **€ 50.000,00** e **fondo ammortamento** pari a **€ 2.000,00**.

Il **valore normale** dell'immobile è pari **€ 47.500,00**.

Minusvalenza a conto economico

Utilizzando la soluzione proposta dal CNDCEC nel documento "L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi", marzo 2016, l'operazione rileva l'esistenza di una minusvalenza per la società nella misura in cui il **bene assegnato** al socio acquisisca un **valore inferiore al suo valore netto contabile**.



Nello specifico, il CNDCEC ha precisato che nel caso in esame (**bene assegnato al socio ad un valore inferiore rispetto al suo valore netto contabile**) va rilevata una **minusvalenza a conto economico**. Tale impostazione contabile determina, quindi, una minusvalenza da iscrivere alla **voce B.14 "Oneri diversi di gestione"** che, di conseguenza, parteciperà alla determinazione del risultato d'esercizio.

Le scritture contabili relative all'operazione risulteranno le seguenti:

Distribuzione riserve:

| | | | | | | |
|---------|---------|-----------|---|---------------------|-----------|-----------|
| | | .././2023 | | | | |
| SP A.VI | | Riserve | a | Diversi | | 95.000,00 |
| | SP D.14 | | | Socio X c/dividendo | 47.500,00 | |
| | SP D.14 | | | Socio Y c/dividendo | 47.500,00 | |

Chiusura del fondo ammortamento:

| | | | | | | |
|-----------|-----------|--------------------------|---|-----------|--|----------|
| | | | | .././2023 | | |
| SP B.II.1 | SP B.II.1 | Fondo amm.to immobile | a | Immobilie | | 2.000,00 |


Estinzione debito nei confronti dei soci:

| | | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-----------|-----------|-----------|
| | | | | .././2023 | | |
| SP D.14 | SP B.II.1 | Diversi | a | Immobilie | | 48.000,00 |
| CE B.14 | | Socio X c/dividendo | | | 47.500,00 | |
| | | Minusvalenza | | | 500,00 | |

| | | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-----------|--|-----------|
| | | | | .././2023 | | |
| SP D.14 | SP C.IV.1 | Socio Y c/dividendo | a | Banca c/c | | 47.500,00 |

❑ Svalutazione del bene

L'assegnazione di un bene al valore inferiore al suo valore netto contabile si ritiene sia meno frequente rispetto al caso in precedenza esaminato. Infatti, il **Principio contabile OIC n. 16, paragrafo 73**, prescrive che:

 "La società valuta a ogni data di riferimento del bilancio la presenza di **indicatori di perdite durevoli di valore** per quanto concerne le immobilizzazioni materiali. Se tali indicatori dovessero sussistere, la società procede alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione ed effettua una **svalutazione**, ai sensi dell'articolo 2426 comma 1, numero 3, qualora l'immobilizzazione risulti durevolmente di valore inferiore al valore netto contabile."

Quindi, qualora sussistano **indicatori di perdita durevole di valore dell'immobilizzazione**, la società dovrebbe procedere alla stima del valore recuperabile dell'immobilizzazione e, di conseguenza, effettuare una **svalutazione del bene**.

Ipotizzando che, nel caso in esame, il minor valore contabile del bene (€ 48.000,00 - € 47.500,00 = € 500,00) sia già stato recepito tramite la sua svalutazione, le scritture contabili dell'operazione risulterebbero le seguenti:

Svalutazione immobile da assegnare al socio X:

| | | | | | | |
|-----------|-----------|-----------------------|---|-----------|--|--------|
| | | | | .././.... | | |
| CE B.10.c | SP B.II.1 | Svalutazione immobile | a | Immobilie | | 500,00 |

Distribuzione utile d'esercizio:

| | | | | | | |
|---------|---------|---------|---|---------------------|-----------|-----------|
| | | | | .././2023 | | |
| SP A.VI | | Riserve | a | Diversi | | 95.000,00 |
| | SP D.14 | | | Socio X c/dividendo | 47.500,00 | |
| | SP D.14 | | | Socio Y c/dividendo | 47.500,00 | |

Estinzione debito nei confronti dei soci:

| | | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-----------|--|-----------|
| | | | | .././2023 | | |
| SP D.14 | SP B.II.1 | Socio X c/dividendo | a | Immobilie | | 47.500,00 |

| | | | | | | |
|---------|-----------|---------------------|---|-----------|--|-----------|
| | | | | .././2023 | | |
| SP D.14 | SP C.IV.1 | Socio Y c/dividendo | a | Banca c/c | | 47.500,00 |

Informazioni in Nota Integrativa

Ai sensi dell'articolo 2427, punti 2), 4) e 7-bis), C.c., anche l'assegnazione dei beni ai soci deve essere **evidenziata in Nota Integrativa**, indicando, in particolare:

- i **movimenti intervenuti** nelle immobilizzazioni negli esercizi precedenti e nell'esercizio in corso, specificando per ciascuna voce:
 - costo;
 - rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni precedenti;
 - acquisizioni, alienazioni e riclassificazioni;
 - rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni dell'esercizio;
 - totale rivalutazioni complessive;
- le **variazioni** intervenute nella **consistenza delle altre poste dell'attivo e del passivo**, evidenziando, in particolare, la **formazione** e le **utilizzazioni** delle voci:
 - dei fondi;
 - del trattamento di fine rapporto;
 - del patrimonio netto;
- l'**indicazione analitica** delle **voci di patrimonio netto**, con specificazione, mediante apposito prospetto, della loro **origine**, possibilità di **utilizzo** e **distribuitività**.

QUESITI DEI LETTORI

Quali sanzioni per mancata conservazione delle fatture?

DOMANDA

A quali sanzioni ci si espone nel caso di mancata osservanza degli obblighi di conservazione digitale delle fatture elettroniche?

RISPOSTA

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 3, comma 3, D.M. 17 giugno 2014, la conservazione digitale delle fatture elettroniche deve essere effettuata **entro tre mesi dalla presentazione della dichiarazione dei redditi** per l'anno di riferimento (art. 7, comma 4-ter, D.L. n. 357/1994) e che, secondo quanto previsto dall'articolo 2220, C.c., le fatture devono essere conservate, a fini civilistici, **per dieci anni**, decorrenti dalla data dell'ultima registrazione.

Il mancato rispetto degli obblighi di conservazione digitale delle fatture comporta l'applicazione della sanzione prevista dall'**articolo 9, D.Lgs. n. 471/1997**, che punisce "*Chi non tiene o non conserva secondo le prescrizioni le scritture contabili, i documenti e i registri previsti dalle leggi in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto ovvero i libri, i documenti e i registri, la tenuta e la conservazione dei quali è imposta da altre disposizioni della legge tributaria*" con una **sanzione amministrativa compresa tra € 1.000,00 ed € 8.000,00**.

Peraltro, nel caso in cui, contestualmente all'omessa tenuta/conservazione, venga accertata anche l'**evasione delle imposte** sui redditi e dell'IVA per un importo complessivamente **superiore a € 50.000,00**, si applica una sanzione **raddoppiata** che va, quindi, da **€ 2.000,00 a € 16.000,00**.

Si segnala, inoltre, che la mancata conservazione delle fatture potrebbe anche condurre alla **determinazione induttiva dell'imposta** dovuta, "sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a conoscenza" dei verificatori (art. 55, comma 2, D.P.R. n. 633/1972).

Imposta di registro con regimi fiscali differenti

DOMANDA

Due soggetti hanno intenzione di concedere in locazione un immobile abitativo che possiedono (50% a testa). Considerando che un locatore intende applicare il regime della cedolare secca, mentre l'altro ha convenienza a rimanere nella tassazione ordinaria, si chiede come debba essere determinata l'imposta di registro per la registrazione del contratto.

RISPOSTA

Per quanto riguarda la **disciplina fiscale ordinaria**, gli importi dovuti a titolo di **imposta di registro** per la registrazione dei contratti di locazione sono determinati a seconda che la locazione sia **imponibile IVA** o **esente da IVA**.

Le unità immobiliari delle **persone fisiche** risultano essere **esenti da IVA**, quindi, per l'**immobile abitativo** in questione deve essere versato il **2% del canone annuo**.

Si ricorda inoltre che l'importo non può essere inferiore alla **misura minima**, che equivale a **€ 67**.

Nel caso di specie, quindi, se il 2% della quota del canone annuo del locatore che sceglie la tassazione ordinaria risultasse essere inferiore a detto minimo, al locatore spetterebbe comunque pagare € 67.

Al contrario, il locatore che ha scelto il regime con **cedolare secca**, come chiarito dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/2011, è **esonero dal pagamento** dell'imposta di registro per la registrazione del contratto di locazione.

Acquisto immobile al grezzo e detrazione interessi passivi del mutuo

DOMANDA

Un contribuente ha acquistato un immobile, al fine di destinarlo a propria abitazione principale, in corso di costruzione (al grezzo) per € 160.000, contraendo un mutuo di complessivi € 210.000, ossia 130.000 per l'acquisto e 80.000 per il completamento. Ai fini della verifica della detraibilità degli interessi passivi è possibile sommare il costo di acquisto dell'immobile al grezzo con i costi di completamento?

RISPOSTA

La risposta è negativa. L'art. 15, comma 1-ter, TUIR dispone la **detraibilità dall'IRPEF** di un importo pari al **19% degli interessi passivi** (entro il limite di € 2.582,28) versati in dipendenza di **mutui ipotecari** stipulati per la **costruzione dell'abitazione principale**.

Con **Risoluzione 9 gennaio 2007, n. 1**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale agevolazione trova applicazione anche nel caso in cui venga acquistato un **immobile allo stato grezzo**, ossia non ancora ultimato e, pertanto, non ancora idoneo ad essere adibito ad abitazione principale. Diversamente, non trova applicazione l'agevolazione di cui all'**art. 15, comma 1, lett. b), TUIR** (acquisto immobile da adibire ad abitazione principale) in quanto l'immobile allo stato grezzo non può essere considerato già idoneo ad essere adibito ad abitazione principale prima dell'effettuazione dei lavori edilizi.

Pertanto, nel caso di specie, il contribuente:

- **non potrà usufruire** dell'agevolazioni di cui all'**art. 15, comma 1, lett. b), TUIR** (acquisto immobile da adibire ad abitazione principale);
- **potrà beneficiare** dell'**art. 15, comma 1-ter, TUIR** (costruzione/ristrutturazione unità immobiliare da adibire ad abitazione principale).

Per completezza, va evidenziato che se il contribuente avesse acquistato un immobile da ristrutturare sulla base di un c.d. "**mutuo misto**" (stipulato per l'acquisto e la ristrutturazione dell'immobile) avrebbe trovato applicazione quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella **Risposta n. 38/2019**, ossia la cumulabilità delle due predette detrazioni, a condizione che l'immobile fosse stato **adibito ad abitazione principale** da parte del proprietario **entro sei mesi dalla conclusione dei lavori** ed entro **due anni dall'acquisto** dell'immobile.

Tale cumulabilità è, comunque, consentita soltanto **per il periodo di durata dei lavori di costruzione e per i sei mesi successivi alla fine dei lavori stessi**.

Detraibilità dei premi assicurativi per il rischio di eventi calamitosi

DOMANDA

Un contribuente ha versato dei premi per assicurazioni aventi ad oggetto il rischio di eventi calamitosi relativamente ad un immobile di cui era proprietario, usufruendo così della relativa detrazione in dichiarazione dei redditi.

Nel 2023, però, il contribuente ha donato l'immobile al figlio, perdendone la proprietà. Ci si chiede, quindi, se il contribuente possa continuare ad usufruire della detrazione per il premio assicurativo.

RISPOSTA

Bisogna ricordare che, l'**art. 15, comma 1, lett. f-bis), TUIR**, riconosce come onere detraibile nella dichiarazione dei redditi, per un importo pari al **19%**, le spese sostenute per il versamento dei premi assicurativi aventi ad oggetto il rischio di eventi calamitosi. La detrazione spetta per le polizze stipulate a decorrere **dal 1° gennaio 2018** e che sono state stipulate per le **unità immobiliari residenziali e le relative pertinenze**. In particolare, all'interno della dichiarazione dei redditi, detti premi vanno indicati nel **quadro E/RP**, con il **codice "43"**.

Inoltre, con l'annuale circolare in materia di oneri (da ultimo **Circolare n. 14/2023**), l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la spettanza della detrazione per i premi assicurativi versati contro eventi calamitosi al **contraente della polizza, indipendentemente dall'intestazione dell'immobile**, in quanto l'agevolazione è riferibile al bene e non alla persona. Nel caso di specie, quindi, il contribuente potrà continuare ad usufruire della detrazione nonostante abbia donato l'immobile interessato al figlio.

Si deve inoltre ricordare che dal **2020**, tale detrazione è soggetta a rimodulazione all'aumentare del reddito, **ex comma 629, Legge n. 160/2019** e che, affinché sia ammissibile, la spesa deve essere sostenuta con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento "tracciabili" (**ex comma 679, Legge n. 160/2019**). Tali premi, invece, **non sono detraibili** nel caso in cui l'onere sia sostenuto a favore dei familiari fiscalmente a carico.

Deducibilità contributi ENASARCO per il socio accomandatario

DOMANDA

Una SAS in contabilità semplificata è iscritta all'ENASARCO a nome dell'unico agente socio accomandatario. Il socio accomandante (30% del capitale) non è agente, ma solo socio di capitali. L'agente, socio accomandatario, può dedurre il 100% dei contributi ENASARCO nel quadro RP del Mod. REDDITI?

RISPOSTA

Gli agenti e rappresentanti di commercio sono tenuti alla **contribuzione integrativa ENASARCO**. L'**individuazione dei contributi dovuti** è differenziata a seconda della **forma di esercizio dell'attività di agenzia**. Nel caso in cui l'attività sia esercitata da **società di persone**, come la SAS, i contributi sono determinati applicando la specifica **aliquota del 17% per il 2023**, nel rispetto dei **minimali/massimali**. I contributi ENASARCO, vanno **corrisposti trimestralmente** e devono essere **calcolati sulle provvigioni dovute all'agente anche se ancora non pagate** (quindi il riferimento trimestrale va considerato per competenza).

Secondo quanto disposto dall'art. 4, comma 3, Regolamento ENASARCO, nel caso in cui l'**attività di agenzia sia esercitata in forma societaria**, in presenza di due o più agenti **illimitatamente responsabili**, il contributo è dovuto **per ciascuno di essi** ed è **suddiviso tra tali soci sulla base delle quote sociali** o, se diverse, in misura corrispondente alle quote di ripartizione degli utili.

Il **contributo previdenziale** in esame costituisce, a tutti gli effetti, un **onere previdenziale** sostenuto dal contribuente, ed in quanto tale risulta essere **deducibile** dal reddito complessivo del contribuente ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera e), TUIR. In quanto tale, i **contributi ENASARCO possono essere indicati nel quadro RP del Modello REDDITI**.

Nel caso in esame, però, la SAS è **iscritta all'ENASARCO a nome dell'unico agente socio accomandatario** e l'accomandante risulta essere solo socio di capitali (quindi non agente). Pertanto, ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera e), TUIR, l'**agente accomandatario può dedurre il 100% dei contributi ENASARCO nel quadro RP del Modello REDDITI**.

Si ricorda inoltre che l'accomandatario agente potrà **dedurre soltanto la quota contributiva a suo carico trattenuta dalla casa mandante**, dal momento che la restante parte è a carico del soggetto che ha erogato le provvigioni. Inoltre, nel Modello REDDITI dovrà essere indicato l'importo contributivo **trattenuto nel periodo di imposta di riferimento**, quindi si considera rilevante il momento in cui è **stata operata la rivalsa nei confronti dell'agente, anziché** quello in cui è stato effettuato il versamento all'ENASARCO da parte della casa mandante.

Inoltre, si ricorda che per la **deducibilità dei contributi ENASARCO**, la **documentazione** che l'agente deve conservare è rappresentata dalla **certificazione relativa ai contributi trattenuti** che viene rilasciata dalla casa mandante.

Responsabilità del cessionario che acquista un SAL superbonus in caso di interventi non terminati

DOMANDA

Nel mese di dicembre 2021 la società Gamma S.p.a. ha acquistato un credito derivante da SAL superbonus al 30%, completo di tutta la documentazione rilevante a garanzia del credito stesso. Nel corso del 2022 la società utilizza tale credito in compensazione. Durante il 2023 il cantiere si ferma e i lavori non vengono terminati, pregiudicando in tal modo la spendibilità dei crediti. Che tipo di responsabilità è riconducibile alla Gamma S.p.a. (cessionaria del credito): sarà chiamata a rispondere in solido con il beneficiario-cedente il credito?

RISPOSTA

Per poter rispondere al presente quesito occorre approfondire il tema della **responsabilità dei cessionari** dei crediti edilizi, disciplinato dal comma 4 al comma 6-quater, art. 121, D.L. n. 34/2020.

In particolare, il **comma 6, art. 121, D.L. 34/2020**, così come riformulato in seguito alle modifiche introdotte dall'**art. 33-ter, D.L. 115/2022**, prevede che il recupero del credito indebitamente formato venga effettuato nei confronti del beneficiario della detrazione, che ha ceduto originariamente il credito; è disposto, inoltre, che i cessionari e i fornitori siano responsabili solidalmente **"in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave"**.

Con **Circolare n. 23/2022** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che siamo in presenza di responsabilità solidale dei cessionari/fornitori ogniqualvolta essi siano **consapevoli di contribuire alla realizzazione della violazione** mediante condotte attive o anche omissive, quali il **mancato ricorso alla specifica diligenza**, attraverso la quale sarebbe stato possibile evitare la realizzazione della violazione. Fermo restando che il livello di diligenza richiesto dipende dalla natura del cessionario, nella citata **Circolare n. 23/2022** sono individuati una serie di indici che potrebbero guidare la valutazione circa la sussistenza o meno del profilo della diligenza, in punto di configurabilità del concorso nella violazione, e, tra questi, si annovera la **"mancata effettuazione dei lavori"**.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate con **Circolare n. 33/2022** evidenzia che, al fine di dimostrare di aver adottato la dovuta diligenza nella valutazione dell'acquisto del credito, **può essere rilevante l'acquisizione** da parte del cessionario/fornitore **dell'asseverazione predisposta dal tecnico abilitato**. Tale documento attesta, ove richiesto dalla norma, l'effettiva realizzazione dei lavori.

Ad ogni modo, si sottolinea che, se **in possesso della documentazione rilevante** individuata dal **comma 6-bis, art. 121, D.L. n. 34/2020**, il cessionario/fornitore è **sollevato dall'eventuale responsabilità in solido per dolo o colpa grave** in caso di violazioni inerenti le opere che hanno originato il credito.

Il successivo **comma 6-quater, art. 121, D.L. n.34/2020**, aggiunge che il mancato possesso della documentazione rilevante non costituisce, da solo, causa di responsabilità solidale del cessionario per dolo o colpa grave. Infatti, egli **"può fornire, con ogni mezzo, prova della propria diligenza o non gravità della negligenza"**. L'**onere della prova** della sussistenza dell'elemento soggettivo del dolo o della colpa grave del cessionario/fornitore, ai fini della contestazione del concorso del cessionario/fornitore nella violazione e della sua responsabilità solidale, **grava sull'ente impositore**.

Con riferimento al caso in esame, quindi, essendo la società Gamma S.p.a. in possesso di tutta la documentazione rilevante a sostegno della correttezza del credito acquisito ed escludendo il concorso della stessa nella violazione con dolo o colpa grave, **si esclude che la cessionaria possa essere chiamata a rispondere in solido** per il mancato completamento dei lavori.



RIFORMA FISCALE: I PRIMI PASSI PER L'ATTUAZIONE

di Elisabetta Casari

Prosegue senza indugi l'iter di attuazione della riforma fiscale: il Consiglio dei Ministri ha infatti approvato, in esame preliminare, i primi Decreti attuativi della Legge Delega (Legge n. 111/2023) stilati da parte delle Commissioni di esperti che compongono il Comitato Tecnico, all'uopo istituito.

In particolare, in questa sede si analizzano gli **schemi dei Decreti Legislativi** che, una volta approvati definitivamente, attueranno:

- la **riforma dell'IRPEF**, secondo i principi e criteri direttivi di cui all'art. 5, comma 1, lettera a), Legge n. 111/2023. Merita evidenziare che tale decreto introduce contestualmente anche **altre misure** in tema di imposte sui redditi, di interesse per le **imprese**, in attuazione dell'art. 9, comma 1, lettera g), Legge n. 111/2023;
- la revisione degli **adempimenti tributari** e in materia di **accise e altre imposte indirette** sulla **produzione** e sui **consumi**, secondo i principi e criteri direttivi di cui all'art. 16, Legge n. 111/2023.

Considerato che i Decreti Legislativi sono stati approvati in via preliminare, si evidenzia che i contenuti di seguito esposti non sono attualmente da considerarsi definitivi, potendo essere rivisti e modificati nel corso del relativo iter legislativo.

Si segnala che, con appositi Comunicati Stampa, il Consiglio dei Ministri ha reso inoltre noto che sono stati approvati anche gli schemi dei decreti legislativi attuativi della riforma in materia di:

- **fiscalità internazionale** (Comunicato 16 ottobre 2023);
- **accertamento tributario e concordato preventivo biennale** (Comunicato 3 novembre 2023).

Riforma dell'IRPEF e revisione degli incentivi fiscali alle imprese

Il Decreto Legislativo di **riforma dell'IRPEF**, si compone di 7 articoli, ma operativamente, solo i primi 3 articoli sono dedicati a tale tematica. In particolare, in attuazione delle disposizioni di cui all'art. 5, comma 1, lettera a), Legge n. 111/2023:

- l'articolo 1, disciplina la revisione della disciplina dell'IRPEF, con la **rimodulazione** delle **aliquote IRPEF** e dei relativi **scaglioni di reddito imponibile**;
- l'articolo 2, interviene sulla disciplina delle **detrazioni d'imposta**;
- l'articolo 3, dispone in merito all'adeguamento della disciplina delle **addizionali regionale e comunale IRPEF** rispetto alla nuova disciplina dell'IRPEF.

Inoltre:



“Visto l'articolo 9, comma 1, lettera g), della citata legge n. 111 del 2023, che dispone la revisione e razionalizzazione degli incentivi fiscali alle imprese e dei meccanismi di determinazione e fruizione degli stessi e che in attesa della completa adozione di tale principio si rende necessario stimolare la crescita occupazionale”.

lo schema di D.Lgs. in esame introduce specifiche previsioni in materia di Incentivi per nuove assunzioni (art. 4) e dispone l'abrogazione dell'ACE (art. 5).

Preme da subito evidenziare come le previsioni di cui agli articoli da 1 a 4 siano applicabili, per espressa previsione normativa, **per il solo periodo di imposta 2024**; l'abrogazione dell'ACE è disposta a decorrere dal medesimo periodo di imposta (2024).

Rimodulazione IRPEF (art. 1)

L'articolo 1 del Decreto in esame, dispone la **riduzione da 4 a 3** degli **scaglioni di reddito** e delle relative **aliquote di imposta**: tale risultato è ottenuto, in sostanza con l'accorpamento dei primi due scaglioni di reddito, ai quali, dal 2024, si applicherà direttamente la prima aliquota IRPEF del 23%.

Riassumendo, per il 2024, si avranno le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- **23%** per redditi **fino a € 28.000**. Fino al 2023, si aveva il 23% per i redditi fino a € 15.000 ed il 25% per i redditi oltre € 15.000 e fino a € 28.000;
- **35%** per redditi **oltre € 28.000 e fino a € 50.000**;
- **43%** per redditi **oltre € 50.000**.

È inoltre previsto l'**incremento della detrazione** spettante sui redditi di lavoro dipendente ed alcuni redditi assimilati (da € 1.880 a € 1.955 per redditi fino a € 15.000) allo scopo di parificare la relativa no tax area a quella prevista per i redditi di pensione (€ 8.500).

In materia di **trattamento integrativo**, viene rivisto il requisito richiesto dall'articolo 1, comma 1, D.L. n. 3/2020; in particolare, il citato articolo 1 dispone che la somma a titolo di trattamento integrativo, è riconosciuta a favore dei contribuenti con **reddito complessivo non superiore a € 15.000** a condizione che l'imposta lorda determinata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati sia superiore all'ammontare della detrazione per tipo di reddito di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a), TUIR, diminuita dell'importo di € 75 rapportato al periodo di lavoro nell'anno.

Pertanto, tale correttivo mira ad assicurare la corresponsione del trattamento integrativo ai lavoratori dipendenti alle stesse condizioni previste dalla disciplina attualmente in vigore.

Per espressa previsione del comma 4, ai fini della determinazione degli **acconti IRPEF** e relative **addizionali per il 2024 e 2025** si assume, come imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata con le regole in vigore fino al 2023, ovvero senza le nuove previsioni sopra illustrate.



ESEMPIO

Si ipotizzi un contribuente titolare del solo reddito di lavoro dipendente pari a € 24.393,00.

Si illustra di seguito in forma tabellare un confronto tra la tassazione applicabile nel 2023 rispetto a quella che si verificherà nel 2024, in vigore delle regole statuite nello schema di D.Lgs. di riforma.

| Situazione 2023 | | Situazione 2024 | |
|------------------------|-------------------|------------------------|-------------------|
| Imposta lorda: | | Imposta lorda: | |
| ◆ 23% fino a 15.000,00 | € 3.450,00 + | ◆ 23% su € 24.393,00 | € 5.610,39 |
| ◆ 25% su € 9.393,00 | € 2.348,25 = | ◆ Imposta lorda totale | € 5.610,39 |
| ◆ Imposta lorda totale | € 5.798,25 | | |

| Situazione 2023 | Situazione 2024 |
|---|---|
| Detrazione per lavoro dipendente: $\text{€ } 1.910,00 + [\text{€ } 1.190,00 \times \text{€ } 28.000,00 - 24.393,00] =$ $\text{€ } 13.000,00$ € 2.240,18 | Detrazione per lavoro dipendente: $\text{€ } 1.910,00 + [\text{€ } 1.190,00 \times \text{€ } 28.000,00 - 24.393,00] =$ $\text{€ } 13.000,00$ € 2.240,18 |
| Imposta netta: $\text{€ } 5.798,25 - \text{€ } 2.240,18 = \text{€ } 3.558,07$ | Imposta netta: $\text{€ } 5.610,39 - \text{€ } 2.240,18 = \text{€ } 3.370,21$ |

Taglio alle detrazioni per oneri per soggetti con reddito elevato (art. 2)

La riduzione del gettito IRPEF conseguente alle previsioni agevolative di cui all'articolo 1, viene "finanziata" con un intervento importante sulle **detrazioni per oneri e spese** sostenuti dai contribuenti con **reddito** (da intendersi come reddito complessivo al netto del reddito dell'abitazione principale e relative pertinenze) **oltre € 50.000**.

Per il 2024, l'articolo 2 del Decreto in esame, prevede infatti che detti soggetti subiscano una **riduzione di € 260,00** dell'importo della **detrazione totale spettante** per:

- **oneri con detrazione al 19%**, fatta eccezione per le **spese sanitarie** di cui all'art. 15, comma 1, lett. c), TUIR;
- **erogazioni liberali** in favore delle **ONLUS**, dei **partiti politici**, degli **enti del Terzo settore**;
- **premi di assicurazione** per rischio di **eventi calamitosi**.



ESEMPIO

Si ipotizzi un contribuente titolare del solo reddito di lavoro dipendente pari a € 60.000,00 e oneri detraibili al 19% pari a € 1.800,00.

| Situazione 2023 | Situazione 2024 |
|---|--|
| Imposta lorda: 23% fino a € 15.000 € 3.450 + 25% oltre € 15.000 e fino a € 28.000 € 3.250 + 35% oltre € 28.000 fino a € 50.000 € 7.700 + 43% oltre € 50.000 (€ 10.000) € 4.300 = Imposta lorda totale € 18.700 | Imposta lorda: 23% fino a € 28.000 € 6.440 + 35% oltre € 28.000 fino a € 50.000 € 7.700 + 43% oltre € 50.000 (€ 10.000) € 4.300 = Imposta lorda totale € 18.440 |
| ♦ Detrazione per lavoro dipendente: non spettante ♦ Detrazione oneri al 19%: € 1.800 x 19% = € 342 | ♦ Detrazione per lavoro dipendente: non spettante ♦ Detrazione oneri al 19%: € 1.800 x 19% = € 342 Tale importo va ridotto di € 260,00 e pertanto la detrazione spettante ammonta a: € 342,00 - € 260,00 = € 82,00 |
| Imposta netta: $\text{€ } 18.700,00 - \text{€ } 342,00 = \text{€ } 18.358,00$ | Imposta netta: $\text{€ } 18.440,00 - \text{€ } 82,00 = \text{€ } 18.358,00$ |

Adeguamento disciplina addizionali alla nuova IRPEF (art. 3)

Le previsioni contenute nell'articolo 3 del Decreto in esame, intervengono sulla disciplina delle **addizionali regionale e comunale** all'IRPEF garantendone il "raccordo" con la disciplina della nuova IRPEF, come risultante a seguito delle modifiche apportate dagli articoli 1 e 2.

Sono rivisti inoltre anche i **termini** entro i quali gli enti sono tenuti a inviare al MEF i dati rilevanti ai fini del calcolo delle addizionali.

Incentivi per nuove assunzioni (art. 4)

L'articolo 4 del Decreto, *“in attesa della completa attuazione della revisione delle agevolazioni fiscali alle imprese”* **incentiva le nuove assunzioni di dipendenti a tempo indeterminato**, da parte di imprese e professionisti, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (2024, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Per **imprenditori e professionisti** che siano stati **pienamente operativi nel 2023** (essendo espressamente esclusi i soggetti in liquidazione ordinaria o giudiziale, o che siano ricorsi ad altri istituti di risoluzione della crisi di impresa) il reddito per il 2024, è determinato considerando il costo del personale neoassunto **maggiorato del 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale** verificatosi rispetto al 2023.

Specifiche maggiorazioni sono inoltre previste qualora siano assunti soggetti appartenenti alle *“Categorie di lavoratori meritevoli di maggior tutela”* individuate dall'Allegato 1 al Decreto, tra cui:

- **lavoratori “molto svantaggiati”**, secondo le previsioni europee;
- persone con **disabilità e svantaggiate**, ex degenti di ospedali **psichiatrici**, soggetti **tossicodipendenti, alcolisti, minori** in età lavorativa in situazioni di **difficoltà familiare**, persone **detenute o internate** in istituti penitenziari;
- **donne** di qualsiasi età, con almeno **due figli minori o prive di impiego** da almeno sei mesi in zone svantaggiate e **donne vittime di violenza**, inserite in percorsi di protezione;
- **giovani** ammessi agli incentivi all'occupazione giovanile;
- soggetti che percepivano il **reddito di cittadinanza**, che non presentano i requisiti per l'accesso all'Assegno di inclusione.

L'attuazione di dette previsioni agevolative, che comunque non rileveranno ai fini della determinazione degli acconti 2024, è comunque ulteriormente demandata a un prossimo Decreto Interministeriale.

[↗](#) *Per approfondire la nuova agevolazione, si veda lo specifico articolo nel presente numero.*

Abrogazione dell'ACE (art. 5)

L'articolo 5 del Decreto dispone **l'abrogazione dell'ACE** (D.L. n. 201/2011) dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (ovvero **2024**, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Resta ferma l'applicabilità dell'agevolazione all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari

Lo scorso 23 ottobre, il Governo ha approvato in via preliminare lo schema di Decreto Legislativo di attuazione dell'articolo 16, Legge n. 111/2023, recante i principi e criteri direttivi per la revisione degli **adempimenti tributari** e in materia di **accise**, nonché di **altre imposte indirette** sulla produzione e sui consumi.

La bozza di Decreto in esame è decisamente corposa (risulta composta da ben 26 articoli) e di portata ampia, andando a rinnovare in modo massivo sulle modalità e termini di espletamento di numerosi adempimenti richiesti ai fini fiscali.

Si ripercorrono di seguito i contenuti della bozza di Decreto.

Dati analitici per la dichiarazione precompilata (art. 1)

L'articolo 1 della bozza di Decreto dispone che, dal 2024, in via sperimentale, l'Agenzia delle Entrate **rende disponibili** al contribuente, **in modo analitico**, le **informazioni** in proprio possesso, che possono essere confermate o modificate.

I dati confermati o modificati vengono riportati in via automatica nella dichiarazione dei redditi, che il contribuente può presentare direttamente in via telematica. Progressivamente, negli anni successivi, le informazioni in possesso dell'amministrazione finanziaria sono rese disponibili anche per il tramite degli intermediari, che possono confermarli o modificarli ai fini della presentazione della dichiarazione dei redditi.

Con Decreto MEF saranno individuate le modalità tecniche per consentire al contribuente, a decorrere dal 2024, e agli intermediari, negli anni successivi, di accedere ai dati da confermare o modificare.

Novità inerenti l'utilizzo del Mod. 730 (art. 2)

L'articolo 2 della bozza di Decreto introduce previsioni che potenziano l'utilizzo della dichiarazione dei redditi semplificata, Modello 730.

Estensione Mod. 730 a tutte le persone fisiche non titolari di partita IVA

Il comma 1 dispone che, dal 2024, la dichiarazione dei redditi semplificata (Mod. 730) potrà essere presentata anche dalle **persone fisiche titolari di redditi differenti rispetto** a quelli attualmente ammessi, indicati nell'articolo 34, comma 4, D.Lgs. n. 241/1997.

Il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate che approverà il modello di dichiarazione stabilirà le tipologie reddituali che gradualmente, per ciascun anno d'imposta, potranno essere dichiarate con tale modello.

Mod. 730 senza sostituto anche in presenza di datore di lavoro o ente pensionistico

Il comma 2 prevede che, dal 2024, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati indicati all'articolo 34, comma 4, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, possono scegliere di presentare il **Mod. 730** nella modalità **"in assenza di sostituto"**, ancorchè **abbiano un datore di lavoro o ente pensionistico** che possa effettuare il conguaglio.

È previsto che se dalla dichiarazione presentata emerge un debito, il versamento va effettuato entro i termini "ordinari" di cui all'articolo 17, D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435.

In caso di presentazione della dichiarazione direttamente all'Agenzia delle Entrate, l'applicativo della dichiarazione precompilata mette a disposizione il **Mod. F24 per il pagamento, permettendone** inoltre direttamente **l'invio**.



Esonero rilascio CU a soggetti in regime forfetario (art. 3)

L'articolo 3 dispone che, dal 2024, i soggetti (**sostituti di imposta**) che erogano **compensi** a soggetti "**forfetari**" (Legge n. 190/2014) o che si avvalgono del **regime di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile (Legge n. 98/2011) **sono esonerati dal rilascio agli stessi della Certificazione Unica**. Si ricorda che i citati soggetti in regime agevolato, infatti, detti soggetti, a decorrere dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2024, saranno soggetti all'obbligo di fatturazione elettronica, ai sensi del D.Lgs. n. 127/2015.

Comunicazione cessazione incarico depositario scritture contabili (art. 4)

L'articolo 4 della bozza di Decreto disciplina l'ipotesi in cui il contribuente abbia **affidato a terzi** l'incarico di **tenuta e conservazione** dei libri e documenti contabili, ma successivamente, essendo **cessato l'incarico, non abbia** comunicato all'Agenzia delle Entrate detta cessazione e la conseguente **variazione del luogo** di tenuta dei libri e registri mediante l'apposita dichiarazione.

In particolare, è previsto che, entro i 60 giorni successivi, il **depositario**:

- avvisi il **contribuente** che comunicherà all'Agenzia delle Entrate la cessazione dell'incarico, mediante PEC o lettera raccomandata con avviso di ricevimento e successivamente;
- invii tale comunicazione all'Agenzia delle Entrate. A decorrere dalla data di invio di tale documento, il luogo di conservazione si presume coincidere con il domicilio fiscale del contribuente.

L'attuazione di tale procedura è demandata ad un prossimo **Provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Revisione ISA (artt. 5, 6 e 7)

Gli articoli da 5 a 7 della bozza di Decreto in esame sono dedicati alla **revisione** degli **indici sintetici di affidabilità (ISA)** mediante:

- la riorganizzazione e razionalizzazione, al fine di rappresentare adeguatamente la **realtà dei comparti economici** cui si riferiscono e "*...cogliere le evoluzioni della classificazione delle attività economiche Ateco*" (art. 5);
- l'incremento dei sistemi finalizzati alla **riduzione degli oneri compilativi** dei Modelli ISA, con messa a disposizione dei contribuenti o relativi intermediari **elementi e informazioni** utili per l'acquisizione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici (art. 6);
- l'anticipata messa a disposizione dei programmi informatici necessari ai fini ISA. Per il **2024**, è stabilita la data del **30 aprile**, mentre dal 2025, è stabilito il termine del 15 marzo del periodo d'imposta successivo a quello di riferimento.

Scadenza versamenti rateali imposte (art. 8)

L'articolo 8 della bozza di Decreto, modificando l'articolo 20, D.Lgs. n. 241/1997, interviene sul **versamento rateale** degli importi dovuti a titolo di **saldo e acconto delle imposte**. Le modifiche si applicano a decorrere dal versamento del saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023. In particolare:

- è **eliminato** l'obbligo di esercizio dell'**opzione** ai fini della rateazione. Tuttavia, si tratta di un adeguamento normativo ad una situazione di fatto: escludendo il mod. 730, nelle altre dichiarazioni dei redditi non vi è alcuna opzione, ma si procede con il versamento rateale direttamente nel Mod. F24;
- è **aggiunta un'ulteriore rata**, con scadenza **16 dicembre**;

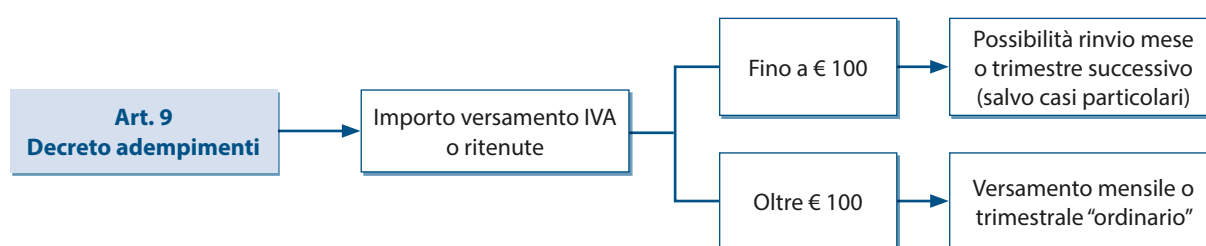
- per tutti i contribuenti (titolari e non di partita IVA) è previsto l'unico termine del **16 di ciascun mese** per effettuare i versamenti rateali.

Ampliamento soglia versamenti minimi IVA e ritenute (art. 9)

L'articolo 9 della bozza di Decreto dispone che, a decorrere dalle liquidazioni periodiche relative al 2024, la **liquidazione IVA mensile o trimestrale** può essere **rinvitata al periodo successivo**, qualora l'importo da versare non superi **€ 100,00**.

Al pari, è ammesso il **rinvio al mese successivo** del versamento delle **ritenute sui redditi di lavoro autonomo** di importo non superiore a € 100. Il versamento delle ritenute operate nel mese di dicembre è **comunque effettuato entro il giorno 16 del mese successivo**.

La scadenza dei versamenti dovuti dal **condominio** quale sostituto d'imposta è **stabilito al 16 giugno e 16 dicembre**.



Sospensione invio comunicazioni e inviti (art. 10)

L'articolo 10 della bozza di Decreto prevede che *"salvo casi di indifferibilità e urgenza"* **dal 1° al 31 agosto e dal 1° al 31 dicembre è sospeso l'invio degli atti**, elaborati o emessi dall'Agenzia delle Entrate di seguito elencati:

- comunicazioni degli esiti dei **controlli automatizzati** (articoli 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972);
- comunicazioni degli esiti dei **controlli formali** (articolo 36-ter, D.P.R. n. 600/1973);
- comunicazioni degli esiti della liquidazione delle imposte dovute sui redditi assoggettati a **tassazione separata** (articolo 1, comma 412, Legge n. 311/2004);
- **inviti all'adempimento** (articolo 1, commi da 634 a 636, Legge n. 190/2014).

Il comma 2, nello stabilire la sospensione dei termini per l'invio di comunicazioni e inviti, fa salve le **sospensioni** già previste:

- dall'articolo 7-quater, comma 17, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, ovvero la **sospensione dal 1° agosto al 4 settembre dei termini di 30 giorni** previsti:
 - dagli articoli 2, comma 2, e 3, comma 1, D.Lgs. n. 462/1997 e dall'articolo 1, comma 412, Legge n. 311/2004, per il pagamento delle somme dovute, rispettivamente, a seguito dei **controlli automatici** ex artt. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. n. 633/1972 e a seguito dei **controlli formali** effettuati ai sensi dell'articolo 36-ter, D.P.R. n. 600/1973, nonché
 - della **liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata**;
- dall'articolo 37, comma 11-bis, secondo periodo, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, il quale dispone:
 - il **differimento al 20 agosto** dei termini degli adempimenti fiscali e versamenti **in scadenza dal 1° al 20 agosto** di ogni anno (cd. periodo di "sospensione feriale");
 - la **sospensione dal 1° agosto al 4 settembre** dei termini per la **trasmissione dei documenti e delle informazioni** richiesti ai contribuenti dall'Agenzia delle Entrate o da altri enti impositori ad esclusione di quelli relativi alle richieste effettuate nel corso delle attività di accesso, ispezione e verifica, nonché delle procedure di **rimborso ai fini IVA**.

Revisione termini presentazione dichiarazioni fiscali (art. 11)

L'articolo 11 della bozza di Decreto rivoluziona i **termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP**, stabilendo:

- con effetto dal **2 maggio 2024**:
 - il **30 settembre**, quale termine di presentazione della dichiarazione dei redditi ed IRAP delle **persone fisiche, società semplici, società in nome collettivo, in accomandita semplice e equiparata**. Attualmente, è stabilito il termine del **30 novembre**;
 - il termine del **nono mese successivo** a quello di chiusura del periodo d'imposta, per la presentazione telematica delle dichiarazioni IRES e IRAP delle **persone giuridiche**. Attualmente è stabilito l'**undicesimo giorno del mese successivo**;
- con effetto **dal 1° aprile 2025**, un'**anticipazione al 1° aprile** del termine a decorrere dal quale potranno essere inviate le dichiarazioni dei redditi e IRAP. Attualmente, le dichiarazioni possono essere inviate **dal 1° maggio**.

Semestralizzazione invio al Sistema TS dati spese sanitarie (art. 12)

L'articolo 12 della bozza di Decreto prevede che **dal 2024** l'invio dei **dati delle spese sanitarie al Sistema Tessera Sanitaria** per la predisposizione della dichiarazione dei redditi precompilata, avrà cadenza **semestrale**, entro i termini stabiliti con apposito decreto MEF.

Mancata esposizione in dichiarazione di crediti d'imposta (art. 13)

L'articolo 13 della bozza di Decreto stabilisce che la **mancata indicazione** in dichiarazione dei redditi dei **crediti d'imposta** derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici nelle dichiarazioni annuali, se spettanti, **non comporta la decadenza dal beneficio**.

Tale previsione si applica con riferimento alle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2022 e pertanto già dal Mod. REDDITI 2024 (periodo di imposta 2023).

Innalzamento soglia apposizione visto di conformità (art. 14)

L'articolo 14 della bozza di Decreto innalza le soglie di riferimento per l'apposizione del **visto di conformità**. Per i soggetti ammessi ai benefici fiscali previsti in ambito ISA è previsto:

- l'aumento **da € 50.000 a € 70.000** annui della **soglia** minima per l'esonero dalla **richiesta del visto di conformità** ai fini della **compensazione del credito IVA** e
- l'**esonero** dall'apposizione del **visto di conformità** o dalla prestazione della garanzia per i rimborsi IVA per un **importo non superiore a € 70.000 annui**;
- l'**incremento, da € 20.000 a € 50.000 annui**, della **soglia** minima per l'esonero dalla **richiesta del visto di conformità** ai fini della compensazione dei crediti per imposte dirette e IRAP.

Semplificazione modelli dichiarativi (art. 15)

L'articolo 15 della bozza del Decreto si pone come obiettivo la **semplificazione dei modelli** di dichiarazione relativi alle **imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA**, già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2023**.

In particolare, è prevista la progressiva eliminazione dai modelli:

- delle informazioni non **rilevanti** ai fini della liquidazione dell'imposta o che l'Agenzia delle Entrate può acquisire **tramite sistemi di interoperabilità delle banche dati** proprie e nella titolarità di altre amministrazioni;
- delle informazioni relative ai **crediti d'imposta** derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici, che trovano indicazione nei modelli dichiarativi.

Semplificazione dichiarazione sostituti d'imposta (art. 16)

L'articolo 16 della bozza del Decreto, al fine di **semplificare la dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta (Mod. 770)**, dispone che i soggetti obbligati effettuano i **versamenti mensili** delle ritenute e trattenute indicando anche:

- l'importo delle **ritenute e trattenute operate**,
- gli eventuali **importi a credito** e
- gli **altri dati** individuati con apposito Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Le comunicazioni di tali dati sono equiparate all'indicazione degli stessi nel Mod 770.

Si possono avvalere della previsione sperimentale in esame, con riferimento ai versamenti relativi alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta dell'anno d'imposta 2025, i **sostituti con non più di 5 dipendenti** alla data del 31 dicembre dell'anno precedente; con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate può essere ampliato il numero massimo di dipendenti.

Il pagamento delle ritenute e trattenute è effettuato tramite **modello F24**; contestualmente all'invio dei dati, ai fini del pagamento delle ritenute, il sostituto d'imposta autorizza l'Agenzia delle Entrate all'addebito sul proprio conto corrente delle somme dovute.

L'attuazione di detta previsione è demandata ad un **prossimo Provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Addebito in conto dell'I24 con scadenze future (art. 17)

L'articolo 17 della bozza di Decreto prevede che, per i versamenti effettuati attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate, con **Mod. F24 ricorrenti, rateizzati e predeterminati** di imposte, contributi e altre somme, il contribuente o l'intermediario **può disporre** in via preventiva **l'addebito su apposito conto** aperto presso l'intermediario della riscossione.

L'Agenzia, alle singole scadenze, si occuperà poi di inoltrare le **deleghe** agli **intermediari della riscossione convenzionati**, richiedendo **l'addebito sul conto corrente** indicato e il riversamento delle somme dovute, sulla base delle convenzioni vigenti (**servizio "I24"**).

L'attuazione di detta previsione è demandata ad un **prossimo Provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Pagamento somme dovute con Mod. F4 mediante pagoPA (art. 18)

L'articolo 18 della bozza di Decreto introduce la possibilità di pagare imposte, contributi e altre somme cui si applichi la disciplina dell'articolo 17, D.Lgs. n. 241/1997 (Mod. F24) anche mediante la **piattaforma pagoPA**.

L'attuazione della previsione in esame è rimessa a uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Dichiarazione precompilata per persone fisiche compresi i titolari di partita IVA (art. 19)

L'articolo 19 della bozza di Decreto stabilisce che dal 2024, in via sperimentale, l'Agenzia delle Entrate rende disponibile, entro il 30 aprile di ogni anno, la **dichiarazione dei redditi precompilata** anche ai contribuenti **titolari di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente e pensione**.

In applicazione dell'articolo 5, D.Lgs. n. 175/2014, **non sarà effettuato il controllo formale sui dati** inviati dai soggetti terzi che non siano stati modificati; se la dichiarazione è presentata con modifiche, i dati delle spese sanitarie che non risultano modificati rispetto alla dichiarazione precompilata non saranno oggetto di controllo formale.

Comunicazione dati reddituali da parte dei soggetti terzi ai fini della dichiarazione precompilata (art. 20)

L'articolo 20 della bozza di Decreto include nei **dati** che i soggetti terzi devono comunicare all'Agenzia delle Entrate ai fini della dichiarazione precompilata anche quelli relativi ai **redditi percepiti dai contribuenti**.

Per l'attuazione della previsione è comunque necessario un Decreto MEF, ai sensi del comma 4, art. 3, D.Lgs. n. 175/2014.

Modello unico di delega per l'accesso ai servizi dell'Agenzia (art. 21)

L'articolo 21 della bozza di Decreto dispone che il contribuente può **delegare gli intermediari** all'utilizzo dei servizi resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione, **compilando un unico modello**.

È previsto che:

- siano **individuati**, in modo puntuale, i **servizi** che si intendono delegare;
- la **delega scade il 31 dicembre del quarto anno successivo** a quello in cui è conferita, salvo revoca;
- la **rinuncia alla delega** ricevuta è comunicata dagli intermediari di cui al comma 1 esclusivamente in via telematica.

L'attuazione di detta previsione è demandata ad un **prossimo Provvedimento** del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Rafforzamento di servizi digitali (art. 22)

Ai sensi dell'articolo 22 della bozza di Decreto, l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti **servizi digitali** per:

- potenziare i **canali di assistenza a distanza**;
- consentire la **registrazione delle scritture private**;
- consentire la richiesta e l'ottenimento di **certificati rilasciati dall'Agenzia** stessa;
- consentire il **confronto a distanza** tra contribuente e uffici dell'Agenzia, nonché lo scambio di documentazione relativa ad attività di controllo e accertamento;
- consentire il **calcolo e versamento degli importi** dovuti a seguito di attività di controllo e accertamento nonché liquidazione dei tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate;
- l'effettuazione di **ulteriori adempimenti**.

Rafforzamento dei contenuti del cassetto fiscale (art. 23)

L'articolo 23 della bozza di decreto intende rafforzare il **cassetto fiscale**, prevedendo la messa a disposizione e la possibilità di scarico di **tutti gli atti** e le **comunicazioni** gestiti dall'Agenzia delle Entrate compresi i ruoli dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione relativi ad atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate.

L'attuazione di detta previsione è demandata ad uno o più **Decreti MEF**.

Memorizzazione elettronica e trasmissione telematica corrispettivi (art. 24)

L'articolo 24 della bozza di decreto prevede che la **memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi** può essere effettuata mediante **soluzioni software** che garantiscono la sicurezza e l'inalterabilità dei dati.

Le soluzioni software adottate devono permettere la piena integrazione e interazione del processo di registrazione dei corrispettivi con il processo di pagamento elettronico, nel caso in cui l'operazione commerciale sia regolata mediante la predetta modalità di pagamento, al fine di semplificare e rendere meno onerose le operazioni amministrative degli esercenti.

L'attuazione di detta previsione è demandata a uno o più decreti MEF.

Semplificazione adempimenti tecnici correlati ai trasferimenti immobiliari (art. 25)

Il comma 5 dell'articolo 30, D.P.R. n. 380/2001, dispone che i frazionamenti catastali dei terreni non possono essere approvati dall'agenzia del territorio se non è allegata copia del tipo dal quale risulti, per attestazione degli uffici comunali, che il tipo medesimo è stato depositato presso il comune.

L'articolo 25 della bozza di decreto prevede che, per **semplificare gli adempimenti tecnici correlati ai trasferimenti immobiliari**, gli adempimenti di cui al citato comma 5 sono effettuati con **modalità telematiche dall'Agenzia delle Entrate** mediante deposito, su un'area dedicata del Portale dei Comuni, dei tipi di frazionamento ad essa presentati per via telematica dai professionisti incaricati.

La previsione si applicherà a decorrere dalla data stabilita con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Diamo valore alle persone



Il tuo centro di formazione

il nostro obiettivo è di garantirti
esperienze di apprendimento
innovative, personalizzate e studiate
per anticipare i tuoi bisogni formativi



scopri i corsi
pensati per te



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;
- il 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.**

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

11 Lun **TITOLARE EFFETTIVO:** società di capitali, persone giuridiche private iscritte nel Registro delle persone giuridiche private, trust (o istituti giuridici affini) sono tenuti alla comunicazione dei propri titolari effettivi al Registro Imprese

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)

ADDITIONALI: 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

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

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

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 definatori (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 IOSS relativa al mese precedente

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

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 | |

GENNAIO 2024

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

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 | |

SCADENZE

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

LIBRO UNICO: registrazioni relative al mese di novembre 2023

10 Mer **FONDO M. NEGRI, M. BESUSSO E A. PASTORE:** versamento dei contributi di previdenza e assistenza integrativa (IV trimestre 2023)

INPS: versamento contributi previdenziali per il personale domestico (IV trimestre 2023)

15 Lun **MODELLO 730 – ASSISTENZA FISCALE PRESTATATA DAL SOSTITUTO:** il sostituto d'imposta comunica se intende prestare assistenza fiscale diretta

16 Mar **ACCONTI IMPOSTE SUI REDDITI:** versamento seconda rata acconti IRPEF, IVIE, IVAFE, cedolare secca, imposta sostitutiva minimi/forfetari (prima rata o unica soluzione) per le persone fisiche titolari di partita IVA con ricavi/compensi fino a € 170.000

IVA: liquidazione e versamento (mese di dicembre 2023)

CONTRIBUTI PREVIDENZIALI:

- ♦ versamento contributi relativi al mese di dicembre 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 i coltivatori diretti, coloni e mezzadri e imprenditori agricoli professionali, relativi al IV trimestre 2023

IMPOSTA SUGLI INTRATTENIMENTI: versamento imposta mese di dicembre 2023

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 (dicembre 2023)

GENNAIO 2024

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

SCADENZE

22 Lun **PREVINDAI E PREVINDAPI:** versamento contributi integrativi per dirigenti industriali (IV trimestre 2023)

25 Gio **ELENCHI INTRASTAT:** presentazione contribuenti mensili (dicembre 2023) e trimestrali (IV trimestre 2023)

31 Mer **BONUS PUBBLICITÀ:** presentazione dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati nell'anno 2023

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

COLLOCAMENTO OBBLIGATORIO: invio del prospetto informativo

LIBRO UNICO: registrazioni relative al mese di dicembre 2023

AUTOTRASPORTATORI: presentazione all'Agenzia delle Dogane dell'istanza relativa al IV trimestre 2023 per il rimborso/compensazione del maggior onere derivante dall'incremento dell'accisa sul gasolio

IMPOSTA DI BOLLO: termine entro cui effettuare le modifiche all'Elenco B predisposto dall'Agenzia delle entrate e relativo alle fatture del IV trimestre 2023

DICHIARAZIONE OSS/IOSS: dichiarazione Iva IOSS relativa al mese precedente e dichiarazione IVA OSS relativa al trimestre precedente

TRASMISSIONE DATI AL SISTEMA TS: gli operatori sanitari ed assimilati trasmettono telematicamente al sistema Tessera Sanitaria i dati relativi alle prestazioni incassate nel II semestre 2023

FEBBRAIO 2024

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