

Inform@Mail n. 07 del 04 luglio 2024

In evidenza

FISCO: Novità del periodo Pag. 2

SCADENZARIO LUGLIO 2024 Pag. 4

ADEMPIMENTI

Regolarizzazione del magazzino ex l. 213/2023 - disposizioni attuative e istituzione dei codici tributo per il versamento delle imposte dovute Pag. 7

Contribuenti che svolgono attività per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) - proroga dei versamenti Pag. 10

Super deduzione per nuove assunzioni nel 2024 - disposizioni attuative (D.M. 25.6.2024) Pag. 14

GUIDE OPERATIVE

Modelli F24, anche INPS e INAIL viaggiano solo sul canale dell'agenzia Pag. 17

Recupero dell'IVA in presenza di procedure concorsuali o di accordi di ristrutturazione Pag. 18

Nuove assunzioni: maggiorazione costo lavoro

Sono state individuate le modalità di attuazione della maxi deduzione del costo del lavoro. L'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023 prevede, per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, ai fini della determinazione del reddito, la maggiorazione del costo del personale di nuova assunzione, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, nonché un'ulteriore deduzione in presenza di nuove assunzioni di dipendenti, con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato, rientranti nelle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela. **Ministero dell'Economia e delle Finanze, decreto 25 giugno 2024 (G.U. 3 luglio 2024, n. 154)**

Sanzioni tributarie penali e amministrative

È stato pubblicato in *Gazzetta Ufficiale* il decreto legislativo di revisione del sistema sanzionatorio tributario. Le nuove regole troveranno applicazione alle violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024, senza alcuna deroga all'irretroattività in applicazione del *favor rei*. Peraltro, la disposizione sull'applicabilità alle violazioni commesse dal 1° settembre non abbraccia anche le modifiche portate alla disciplina dei reati tributari: si assisterà, così, salvi ripensamenti o norme di interpretazione autentica, a un'entrata in vigore dissociata e non facilmente gestibile (immediata in ambito penale e posticipata per gli illeciti meramente tributari) per una serie di disposizioni, ad esempio quelle in materia di crediti inesistenti e non spettanti. **D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (G.U. 28 giugno 2024, n. 150)**

Crediti d'imposta: procedure di compensazione

L'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti sulle modifiche alle procedure di compensazione di crediti. Il documento di prassi approfondisce l'obbligo generalizzato di effettuare la compensazione dei crediti per mezzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate e l'esclusione, a decorrere dal 1° luglio 2024, dalla facoltà di avvalersi della compensazione dei crediti in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché di carichi affidati all'agente della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle Entrate. **Agenzia delle Entrate, circolare 28 giugno 2024, n. 16/E**

Agevolazione prima casa under 36: requisiti e termine

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulle misure in materia di agevolazione prima casa under 36. Il documento di prassi ricorda i requisiti per beneficiare della misura di favore e fornisce indicazioni agli Uffici con riguardo al nuovo termine fissato dal decreto Milleproroghe. Il documento di prassi fornisce, inoltre, istruzioni sul credito d'imposta riconosciuto a chi ha stipulato prima della proroga e "apre", sempre per i contratti stipulati nel 2024, entro il 29 febbraio, all'ISEE ottenuto successivamente, purché riferito allo stesso nucleo familiare. **Agenzia delle Entrate, circolare 18 giugno 2024, n. 14**

ISA 2024: modalità applicative tra novità e conferme

L'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni sulle novità introdotte in materia di ISA, alcune applicabili già per il periodo d'imposta 2023. Il documento di prassi tiene conto delle modifiche previste dal decreto Adempimenti, riguardanti, in particolare, la revisione degli ISA, la riduzione degli oneri compilativi sui modelli ISA, la pubblicazione del software e l'innalzamento delle soglie su cui applicare i benefici premiali ivi previsti. Le Entrate, inoltre, forniscono importanti delucidazioni per l'applicazione degli ISA, relativamente all'attività agrituristica. **Agenzia delle Entrate, circolare 25 giugno 2024, n. 15/E**

Debiti iscritti a ruolo superiori a 100.000 euro

In tema di debiti iscritti a ruolo superiori a euro 100.000, per i quali è in corso regolare rateazione, il divieto di compensazione non opera in presenza di debiti iscritti a ruolo per i quali è stata concessa la rateazione, se i pagamenti di tale rateazione risultano regolari. Inoltre, l'utilizzo di crediti d'imposta derivanti dai cd. "bonus edilizi", a fronte di iscrizioni a ruolo superiori a 10.000 euro, sarà oggetto di specifica regolamentazione da parte Ministro dell'Economia e delle Finanze. **Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 20 giugno 2024, n. 136**

Bonus colonnine domestiche: contributi 2024

È stato pubblicato il decreto con cui il MIMIT definisce, per l'anno 2024, le disposizioni procedurali per la concessione e l'erogazione di contributi per l'acquisto e l'installazione di infrastrutture di potenza standard per la ricarica dei veicoli alimentati a energia elettrica, effettuati da utenti domestici, privati e condomini. Le date di avvio per la prenotazione dei contributi saranno rese note con successivo avviso, pubblicato sul sito istituzionale del Ministero e sul sito Invitalia, che è l'ente gestore. **Ministero delle Imprese e del Made in Italy, decreto direttoriale 12 giugno 2024**

Superbonus: plusvalenze cessioni di immobili

La plusvalenza risultante dalle cessioni di immobili interessati da interventi di superbonus è realizzata, fatte salve le esclusioni, a seguito della cessione a titolo oneroso di beni immobili oggetto degli interventi agevolati di cui all'art. 119 del decreto Rilancio, che, all'atto della cessione, si siano conclusi da non più di dieci anni. **Agenzia delle Entrate, circolare 13 giugno 2024, n. 13/E**

Crediti d'imposta: procedure di compensazione

L'Agenzia delle Entrate ha fornito dei chiarimenti sulle modifiche alle procedure di compensazione di crediti. Il documento di prassi approfondisce l'obbligo generalizzato di effettuare la compensazione dei crediti per mezzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate e l'esclusione, a decorrere dal 1° luglio 2024, dalla facoltà di avvalersi della compensazione dei crediti in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché di carichi affidati all'agente della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle Entrate. **Agenzia delle Entrate, circolare 28 giugno 2024, n. 16/E**

SCADENZARIO LUGLIO 2024

Avvertenza - Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D. Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo.

ENTRO IL	CHI	CHE COSA	COME
15 Lunedì	I soggetti passivi IVA, residenti o stabiliti in Italia	<p>Trasmissione dati acquisti dall'estero in via telematica all'Agenzia delle Entrate, in formato XML tramite il Sistema di Interscambio:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i dati relativi alle operazioni di acquisto di beni e di prestazioni di servizi da soggetti non stabiliti in Italia; • in relazione ai documenti comprovanti l'operazione ricevuti nel mese precedente o ad operazioni effettuate nel mese precedente. 	<p>La comunicazione non riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> • le operazioni per le quali è stata ricevuta una bolletta doganale o una fattura elettronica; • gli acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini IVA in Italia ai sensi degli artt. 7 - 7-octies del DPR 633/72, qualora siano di importo non superiore a 5.000,00 euro per singola operazione.
16 Martedì	Soggetti IVA	<p>Emissione e registrazione delle fatture differite:</p> <ul style="list-style-type: none"> • relative a beni consegnati o spediti nel mese precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione; • relative alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese precedente. <p>Annotazione nel registro acquisti e in quello delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie ricevute nel mese precedente, con riferimento a tale mese.</p>	<p>La fattura deve anche contenere l'indicazione della data e del numero dei documenti di trasporto cui si riferisce. Per tutte le cessioni e prestazioni di servizi effettuate nel mese precedente fra gli stessi soggetti è possibile emettere una sola fattura riepilogativa.</p>
	Soggetti IVA	Liquidazione e versamento dell'IVA per i soggetti con periodicità mensile relativa al mese precedente con il codice tributo "6006" (giugno 2024).	<p>Modello F24 con modalità telematiche, direttamente (utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle Entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di internet banking oppure tramite intermediario abilitato.</p>
	Sostituti d'imposta	Versamento ritenute alla fonte operate nel mese di giugno 2024 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni.	
	Contributi INPS lavoratori dipendenti	Datori di lavoro, soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc.	
25 Giovedì	Operatori intracomunitari con obbligo	Presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT delle cessioni e acquisti intracomunitari di beni e	

	mensile e trimestrale	delle prestazioni di servizi rese e ricevute a/da soggetti passivi UE relativi alle operazioni effettuate nel mese di giugno 2024 e nel II trimestre 2024 (aprile - maggio - giugno).	Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agenzia delle Entrate.
31 Mercoledì	Datori di lavoro tenuti a presentare la denuncia mensile dei dati retributivi	Comunicazione dei dati retributivi e contributivi UNIAMENS dei lavoratori dipendenti relativi al mese precedente.	Esclusivamente in via telematica, tramite il sito INPS.
	Persone fisiche, delle società di persone ed enti ad esse equiparati per i quali stati approvati gli ISA	Versamento in unica soluzione o come prima rata dell'Irpef risultante dalle dichiarazioni annuali, a titolo di saldo per l'anno 2023 e di primo acconto per l'anno 2024 senza alcuna maggiorazione. Codici Tributo: <ul style="list-style-type: none"> • 4001 - Irpef Saldo • 4033 - Irpef acconto - prima rata 	Modello F24 con modalità telematiche, direttamente (utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle Entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di internet banking oppure tramite intermediario abilitato. Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agenzia delle Entrate.
	Persone fisiche, società di persone ed enti ad esse equiparati	Versamento in unica soluzione o come prima rata dell'Irpef risultante dalle dichiarazioni annuali, a titolo di saldo per l'anno 2023 e di primo acconto per l'anno 2024 con maggiorazione dello 0,40% a titolo di interesse. Codici Tributo: <ul style="list-style-type: none"> • 4001 - Irpef Saldo • 4033 - Irpef acconto - prima rata 	
	Soggetti IRES	I soggetti IRES con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato (o che avrebbero dovuto approvare) il bilancio o il rendiconto entro il 31.5.2024 versamento, in unica soluzione o come prima rata, dell'Ires, a titolo di saldo per l'anno 2023 e di primo acconto per l'anno 2024, con la maggiorazione dello 0,4% Codici Tributo: <ul style="list-style-type: none"> • 2001 - IRES - Acconto - prima rata • 2003 - IRES - Saldo 	
	Le imprese iscritte o annotate nel Registro delle imprese, e i soggetti iscritti nel Repertorio delle notizie Economiche e	Versamento del diritto annuale 2024 alla Camera di Commercio di appartenenza, in unica soluzione, con maggiorazione dello 0,40%. Codice tributo: <ul style="list-style-type: none"> • 3850 - Diritto camerale 	

	Amministrative (REA)	<p>Versamento, in unica soluzione o come prima rata, dell'imposta sostitutiva operata nella forma della "cedolare secca", a titolo di saldo per l'anno 2023 e di primo acconto per l'anno 2024, senza alcuna maggiorazione.</p> <p>Codici Tributo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1840 - Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo, sul canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione - Acconto/Prima rata • 1842 - Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo, sul canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione - Saldo 	
	<p>Locatori, persone fisiche che abbiano esercitato l'opzione per il regime della cedolare secca</p>		

ADEMPIMENTI

REGOLARIZZAZIONE DEL MAGAZZINO EX L. 213/2023 - DISPOSIZIONI ATTUATIVE E ISTITUZIONE DEI CODICI TRIBUTO PER IL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE DOVUTE

L'art. 1 co. 78 - 85 della L. 30.12.2023 n. 213 (legge di bilancio 2024) consente ai soggetti titolari di reddito d'impresa di regolarizzare le rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. Con il DM 24.6.2024 sono stati approvati i coefficienti di maggiorazione necessari per determinare le imposte dovute per l'adeguamento. La ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2024 n. 30 ha invece istituito i codici tributo per procedere al versamento delle suddette imposte.

AMBITO TEMPORALE

La facoltà di regolarizzazione riguarda il periodo d'imposta 2023.

SOGGETTI INTERESSATI

Possono avvalersi della facoltà gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio e, quindi, in pratica, gli OIC adopter.

AMBITO OGGETTIVO

L'adeguamento può riguardare le rimanenze:

- dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione.

Sono, invece, escluse le rimanenze relative:

- alle commesse infrannuali (cioè, di durata inferiore ai 12 mesi), ancora in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, valutate in base alle spese sostenute;
- alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale.

OPZIONE PER LA REGOLARIZZAZIONE

L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023.

MODALITÀ DI ADEGUAMENTO

L'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire tramite:

- l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;
- l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

Si ritiene che l'adeguamento possa riguardare contemporaneamente ipotesi di eliminazione e di iscrizione di esistenze iniziali.

Eliminazione di esistenze iniziali

Nel caso dell'eliminazione di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorre provvedere al versamento:

- dell'IVA;
- di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP.

Determinazione dell'IVA

L'IVA (da indicare nella colonna 3 del rigo RQ110 del modello REDDITI 2024) è determinata moltiplicando i due seguenti fattori:

- l'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività, come previsto dal DM 24.6.2024 (risultato da riportare nella colonna 1 del rigo RQ110);
- l'aliquota media IVA riferibile all'anno 2023, da esporre nella colonna 2 del rigo RQ110.

Coefficienti di maggiorazione

Sono stati previsti coefficienti di maggiorazione specifici per ogni attività, individuati sulla base dei codici ATECO, distinti in tre diverse tabelle a seconda che il contribuente, nel periodo d'imposta 2022:

- abbia svolto attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo non superiore a 5.164.569,00 euro (in questo caso, occorre fare riferimento ai coefficienti contenuti nella tabella di cui all'allegato 1 del DM 24.6.2024);
- abbia svolto attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo superiore a 5.164.569,00 euro (in questo caso, occorre fare riferimento ai coefficienti contenuti nella tabella di cui all'allegato 2 del DM 24.6.2024);
- abbia svolto attività economiche per le quali non sono stati approvati gli ISA e abbia dichiarato ricavi di importo non superiore a 5.164.569,00 euro (in questo caso, occorre fare riferimento all'unico coefficiente fissato dall'allegato 3 del DM 24.6.2024 per tutte le attività economiche, pari a 1,45).

Aliquota media IVA

L'aliquota media IVA è ottenuta - tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali - dal rapporto tra:

- l'IVA, relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alla cessione di beni ammortizzabili;
- il volume d'affari.

Nello specifico la formula da adottare per il calcolo dell'aliquota media è la seguente:

$$\text{Aliquota media IVA per il 2023} = \frac{\text{IVA su operazioni imponibili} - \text{IVA su cessioni di beni ammortizzabili}}{\text{Volume d'affari} + \text{operazioni non soggette a IVA} + \text{operazioni non soggette a dichiarazione}}$$

L'IVA dovuta per l'adeguamento (da esporre nella colonna 3 del rigo RQ110) è data, quindi, dal seguente prodotto:

IVA dovuta = aliquota media IVA per il 2023 × valore eliminato × coefficiente di maggiorazione

Determinazione dell'imposta sostitutiva

In relazione all'imposta sostitutiva (da indicare nella colonna 4 del rigo RQ111), la relativa aliquota è stabilita al 18%, da applicare sulla differenza (esposta nella colonna 3 del rigo RQ111) tra:

- il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione (in pratica, l'ammontare dell'imponibile ai fini dell'IVA come sopra determinato), da indicare nella colonna 1 del rigo RQ111;
- il valore del bene eliminato (da indicare nella colonna 2 del rigo RQ111).

Iscrizione di esistenze iniziali

In questo caso, il contribuente deve provvedere al pagamento della sola imposta sostitutiva del 18% (da indicare nella colonna 2 del rigo RQ112), da calcolare sul valore iscritto (da riportare nella colonna 1 del rigo RQ112).

TERMINI DI VERSAMENTO

Le imposte dovute per la regolarizzazione vanno versate in due rate di pari importo:

- la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2023; per i soggetti "solari", il termine scade quindi generalmente l'1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica), oppure il 31.7.2024 con la maggiorazione dello 0,4%;
- la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024; per i soggetti "solari", il termine scade

quindi il 2.12.2024 (scadenza del secondo o unico acconto delle imposte sui redditi per il periodo d'imposta 2024, tenendo conto che il 30.11.2024 cade di sabato).

Nel rispetto delle condizioni previste, per il versamento della prima rata è possibile beneficiare della proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 12.2.2024 n. 13, con versamento quindi:

- entro il 31.7.2024, senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure entro il 30.8.2024, con la maggiorazione dello 0,4%,

In caso di mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini previsti, conseguirà l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle:

- somme non pagate e dei relativi interessi;
- sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

Resta possibile avvalersi del ravvedimento operoso, secondo le disposizioni generali.

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Il versamento deve essere effettuato con il modello F24 secondo le consuete modalità, utilizzando i codici tributo riepilogati nella tabella che segue (istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 17.6.2024 n. 30).

Codice tributo	Descrizione
1732	Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - IVA - articolo 1, comma 80, lettera a), della legge 30 dicembre 2023, n. 213
1733	Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP - articolo 1, comma 80, lettera b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213
1734	Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP - articolo 1, comma 81, della legge 30 dicembre 2023, n. 213
1735	Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - articolo 1, comma 80, lettera b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213
1736	Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - articolo 1, comma 81, della legge 30 dicembre 2023, n. 213

Nel modello F24, i codici tributo andranno esposti nella sezione "Erario", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a debito versati", con l'indicazione nel campo "Anno di riferimento" dell'anno d'imposta cui si riferisce il versamento, espresso nel formato "AAAA". Il campo "rateazione/Regione/Prov./mese rif." deve essere valorizzato nel formato "NNRR", dove "NN" rappresenta il numero della rata in pagamento ("01" per la prima rata e "02" per la seconda rata) e "RR" indica il numero complessivo delle rate ("02", in quanto il versamento è previsto in due rate).

INDEDUCIBILITÀ DALLE IMPOSTE SUI REDDITI E DALL'IRAP

L'imposta sostitutiva è ineducibile dalle imposte sui redditi e relative addizionali e dall'IRAP. In occasione della precedente regolarizzazione, la C.M. 1.6.2000 n. 115/E si era pronunciata altresì per l'ineducibilità dell'IVA dovuta per effetto dell'adeguamento. Andrebbe confermato che analoga impostazione vale con riferimento alla regolarizzazione introdotta dalla L. 213/2023.

EFFETTI DELL'ADEGUAMENTO

La regolarizzazione:

- non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere;
- non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino all'1.1.2024.

I valori risultanti dall'adeguamento:

- sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30.9.2023;

- nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi d'imposta precedenti.

ESEMPIO

Si consideri una S.r.l. con codice ATECO 47.21 "Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati", soggetta agli ISA e con ricavi di importo non superiore a 5.164.569,00 euro che, nel bilancio dell'esercizio 2022, ha esposto rimanenze finali di materie prime pari a 50.000,00 euro, le quali all'1.1.2023 vengono adeguate a un valore di 40.000,00 euro, stornando l'eccedenza di 10.000,00 euro. Ipotizzando un'aliquota media IVA riferibile al 2023 del 20% e assumendo il coefficiente di maggiorazione proprio dell'attività esercitata dalla S.r.l. definito dal DM 24.6.2024 (1,3):

- l'IVA dovuta per la regolarizzazione ammonta a 2.600,00 euro ($20\% \times 10.000,00 \times 1,3$);
- l'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP ammonta a 540,00 euro [$18\% \times (10.000,00 \times 1,3 - 10.000,00)$].

I dati relativi all'adeguamento devono essere indicati nella sezione XXVII del quadro RQ del modello REDDITI SC 2024, secondo le modalità sopra esposte.

CONTRIBUENTI CHE SVOLGONO ATTIVITÀ PER LE QUALI SONO STATI APPROVATI GLI INDICI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE (ISA) - PROROGA DEI VERSAMENTI

Con l'art. 37 del DLgs. 12.2.2024 n. 13 sono stati prorogati al 31.7.2024, senza alcuna maggiorazione, i termini per effettuare i versamenti:

- *risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA;*
- *che scadono il 30.6.2024;*
- *in relazione ai contribuenti che svolgono attività per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), compresi quelli aderenti al regime forfetario (di cui alla L. 190/2014) o di vantaggio (di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011).*

Sebbene l'introduzione della proroga dei versamenti sia legata al fatto che si tratta del "primo anno di applicazione dell'istituto del concordato preventivo biennale", la sua efficacia ha portata generale, includendo anche contribuenti che non potrebbero aderire al concordato preventivo, quali:

- i contribuenti soggetti agli ISA, ma per i quali operano cause di esclusione;
- i soggetti in regime di vantaggio di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011.

Versamento entro il 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%

Con il DLgs. correttivo della Riforma fiscale, approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 20.6.2024, è stata prevista un'integrazione al suddetto art. 37 del DLgs. 12.2.2024 n. 13, al fine di stabilire espressamente che i versamenti in esame possono essere effettuati entro il 30.8.2024 (30° giorno successivo al 31.7.2024), maggiorando le somme da versare dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo. Sono quindi stati risolti i dubbi relativi all'applicabilità di tale ulteriore differimento, che sussistevano in relazione al testo originario dell'art. 37 del DLgs. 13/2024.

SOGGETTI INTERESSATI DALLA PROROGA DEI VERSAMENTI

Per quanto riguarda i contribuenti interessati, analogamente agli scorsi anni, l'art. 37 del DLgs. 13/2024 prevede che la proroga al 31.7.2024 senza la maggiorazione dello 0,4%, oppure al 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%, si applichi ai soggetti che rispettano entrambe le seguenti condizioni:

- esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-bis del DL 50/2017;

- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal relativo decreto di approvazione del Ministro dell'Economia e delle Finanze (pari a 5.164.569,00 euro).

Contribuenti per i quali ricorrono cause di esclusione dagli ISA

L'art. 37 del DLgs. 13/2024 prevede che possono beneficiare della proroga anche i contribuenti che:

- applicano il regime forfettario di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 190/2014;
- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità di cui all'art. 27 co. 1 del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi");
- presentano altre cause di esclusione dagli ISA (es. inizio o cessazione attività, non normale svolgimento dell'attività, determinazione forfettaria del reddito, ecc.).

Possono quindi beneficiare della proroga al 31.7.2024 senza la maggiorazione dello 0,4%, oppure al 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%, tutti i contribuenti che, contestualmente:

- esercitano attività d'impresa o di lavoro autonomo per le quali sono stati approvati gli ISA, a prescindere dal fatto che tale metodologia statistica sia stata concretamente applicata;
- dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun ISA, dal relativo decreto ministeriale di approvazione.

In sostanza, le uniche cause ostative alla proroga risultano essere:

- la mancata approvazione degli ISA per il settore specifico di attività;
- in caso di approvazione dell'ISA per lo specifico settore di attività, la dichiarazione di ricavi o compensi superiori alla soglia di 5.164.569,00 euro.

Attività	Ricavi o compensi	Accesso alla proroga
Con ISA	Fino a 5.164.569,00 euro	SÌ
Con ISA	Oltre 5.164.569,00 euro	NO
Senza ISA	Fino a 5.164.569,00 euro	NO
Senza ISA	Oltre 5.164.569,00 euro	NO

Soggetti che svolgono attività agricole

Sono invece esclusi dalla proroga i contribuenti che svolgono attività agricole e che sono titolari solo di redditi agrari ai sensi degli artt. 32 ss. del TUIR (cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 2.8.2019 n. 330).

Soci di società e associazioni "trasparenti"

L'art. 37 del DLgs. 13/2024 stabilisce che possono beneficiare della proroga anche i soggetti che:

- partecipano a società, associazioni e imprese che presentano i suddetti requisiti;
- devono dichiarare redditi "per trasparenza", ai sensi degli artt. 5, 115 e 116 del TUIR.

Pertanto, possono beneficiare della proroga al 31.7.2024 senza la maggiorazione dello 0,4%, oppure al 30.8.2024 con la maggiorazione dello 0,4%, anche:

- i soci di società di persone;
- i collaboratori di imprese familiari;
- i coniugi che gestiscono aziende coniugali;
- i componenti di associazioni tra artisti o professionisti (es. professionisti con studio associato);
- i soci di società di capitali "trasparenti".

Soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale

In caso di opzione per il consolidato fiscale, in mancanza di chiarimenti ufficiali, sembra doversi ritenere che, in relazione al versamento dell'IRES del consolidato, la proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024 sia applicabile nel caso in cui la società controllante abbia i previsti requisiti, anche qualora qualche società controllata non li possieda (non sembra infatti possibile

suddividere il versamento dell'IRES in relazione alle società controllate che possono o meno rientrare nella proroga, applicando termini diversi).

Dovrà invece essere chiarito se, in relazione al versamento dell'IRES del consolidato, la proroga possa estendersi al caso in cui la società controllante non abbia i previsti requisiti, che sono invece posseduti da almeno una società controllata.

In relazione ai versamenti non rientranti nel consolidato (es. IRAP), per l'applicazione della proroga dovrebbero invece valere i criteri ordinari; quindi, a seconda che la società interessata (controllante o ciascuna controllata) abbia o meno i previsti requisiti.

Soggetti che non rientrano nella proroga

Per i soggetti che non possono rientrare nella proroga dei versamenti di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024, rimangono quindi fermi i termini ordinari:

- dell'1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica), senza la maggiorazione dello 0,4%;
- oppure del 31.7.2024 (30° giorno successivo all'1.7.2024), con la maggiorazione dello 0,4%.

Soggetti IRES con termini di versamento successivi al 30.6.2024

La proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024 non riguarda comunque i soggetti IRES che hanno termini ordinari di versamento successivi al 30.6.2024 per effetto:

- della data di approvazione del bilancio o rendiconto (es. società di capitali "solari" che approvano il bilancio 2023 entro 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, dopo il 31.5.2024);
- della data di chiusura del periodo d'imposta (es. società di capitali con esercizio 1.7.2023 - 30.6.2024).

VERSAMENTI CHE RIENTRANO NELLA PROROGA

La proroga prevista dall'art. 37 del DLgs. 13/2024 riguarda i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA. Al riguardo, deve ritenersi che la proroga si applichi:

- a tutti i versamenti derivanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadono il 30.6.2024;
- anche ai versamenti la cui scadenza è collegata a quella prevista per le imposte sui redditi.

Versamenti delle imposte dovute per la regolarizzazione del magazzino

La proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024 è applicabile anche al versamento della prima delle due rate di pari importo delle imposte dovute per la regolarizzazione del magazzino, ai sensi dell'art. 1 co. 78 - 85 della L. 213/2023 (legge di bilancio 2024).

Versamenti dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento dei terreni e delle partecipazioni

Non rientrano invece nella proroga in esame i versamenti riguardanti l'intero ammontare, oppure la prima di tre rate annuali di pari importo, dell'imposta sostitutiva del 16% dovuta per l'affrancamento dei terreni e delle partecipazioni, posseduti all'1.1.2024, al di fuori dell'ambito d'impresa, la cui scadenza è quindi confermata all'1.7.2024 (in quanto il 30.6.2024 cade di domenica).

Versamento del saldo IVA 2023

La proroga disposta dall'art. 37 del DLgs. 13/2024 riguarda anche il versamento del saldo IVA relativo al 2023 (derivante dalla dichiarazione modello IVA 2024).

Versamento dei contributi INPS di artigiani, commercianti e professionisti

In relazione ai contribuenti che possono beneficiare della proroga di cui all'art. 37 del DLgs. 13/2024, i termini del 31.7.2024 e del 30.8.2024 (con la maggiorazione dello 0,4%) devono ritenersi applicabili altresì al versamento del saldo per il 2023 e del primo acconto per il 2024 dei contributi dovuti da artigiani, commercianti e professionisti iscritti alle relative Gestioni separate dell'INPS, anche se tale ipotesi non è considerata nella circ. INPS 14.6.2024 n. 72 (§ 3). Ai sensi dell'art. 18 co. 4 del DLgs. 241/97, infatti, tali contributi devono essere versati entro i termini previsti per il pagamento dell'IRPEF.

Soci di S.r.l. "non trasparenti"

Analogamente a quanto era stato chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 16.7.2007 n. 173 in relazione ad una pregressa proroga riguardante i soggetti interessati dagli studi di settore, il differimento dovrebbe applicarsi anche in relazione ai contributi INPS dovuti dai soci di S.r.l., artigiane o commerciali:

- interessate dalla proroga in esame;
- ma che non applicano il regime di “trasparenza fiscale”.

Infatti, poiché tali soci determinano l’ammontare dei contributi dovuti su un reddito “figurativo” proporzionale alla loro quota di partecipazione nella società, potranno procedere al versamento dei contributi solo successivamente alla scelta operata dalla società stessa in ordine all’adeguamento alle risultanze degli ISA.

Tuttavia, in base a quanto era stato chiarito dalla ris. Agenzia delle Entrate 25.9.2013 n. 59 sempre con riferimento agli studi di settore, il differimento è limitato al versamento dei suddetti contributi INPS, mentre le imposte dovute (es. IRPEF e relative addizionali, cedolare secca) rimangono “ancorate” alle ordinarie scadenze, in quanto non dipendono direttamente dal reddito dichiarato dalla società partecipata.

Versamento del diritto annuale alle Camere di Commercio

Ai sensi dell’art. 8 del DM 11.5.2001 n. 359, il diritto annuale per l’iscrizione o l’annotazione nel Registro delle imprese deve essere versato entro il termine previsto per il pagamento del primo acconto delle imposte sui redditi.

Pertanto, deve ritenersi che anche tale versamento possa beneficiare della proroga di cui all’art. 37 del DLgs. 13/2024, ricorrendone le condizioni, e possa quindi avvenire:

- entro il 31.7.2024, senza alcuna maggiorazione;
- oppure entro il 30.8.2024, con la maggiorazione dello 0,4%.

OPZIONE PER LA RATEIZZAZIONE DEI VERSAMENTI

Qualora si benefici della proroga di cui all’art. 37 del DLgs. 13/2024 e si intenda optare per la rateizzazione degli importi a titolo di saldo o di primo acconto di imposte e contributi, ai sensi dell’art. 20 del DLgs. 241/97:

- poiché il termine di versamento della prima rata coincide con il termine di versamento del saldo o dell’acconto, esso deve intendersi differito alla nuova scadenza del 31.7.2024 o del 30.8.2024 (con la maggiorazione dello 0,4%);
- per quanto riguarda i termini di versamento delle rate successive alla prima, la scadenza è stabilita al giorno 16 di ciascun mese, in relazione a tutti i contribuenti.

Resta confermato che l’opzione per la rateizzazione comporta l’applicazione degli interessi del 4% annuo.

SUPER DEDUZIONE PER NUOVE ASSUNZIONI NEL 2024 - DISPOSIZIONI ATTUATIVE (DM 25.6.2024)

L'art. 4 del DLgs. 30.12.2023 n. 216 (c.d. DLgs. "Riforma IRPEF-IRES") ha introdotto, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 (periodo d'imposta 2024 per i soggetti "solari"), una maggiorazione, ai fini della determinazione del reddito, del costo incrementale del lavoro per le nuove assunzioni a tempo indeterminato. Si tratta, quindi, di una "super deduzione" per le nuove assunzioni, riconosciuta in presenza di determinate condizioni.

SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare della super deduzione:

- i titolari di reddito d'impresa (soggetti di cui all'art. 73 del TUIR, imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali, società di persone ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR);
- gli esercenti arti e professioni che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54 del TUIR, anche in forma associata.

Esercizio dell'attività per 365 giorni

Per fruire dell'agevolazione, tali soggetti devono aver esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (periodo d'imposta 2023 per i soggetti "solari") per almeno 365 giorni (o 366 giorni antecedenti se il periodo d'imposta "non solare" include il 29.2.2024). In altri termini, i soggetti "solari" devono aver effettivamente esercitato l'attività nei 365 giorni antecedenti l'1.1.2024. Sono quindi escluse le imprese costituite dal 2.1.2023. A tal fine rileva, in linea generale, la data di inizio attività indicata nel modello AA9/12 (cfr. relazione illustrativa al DM 25.6.2024).

Soggetti esclusi

Non possono accedere all'incentivo fiscale:

- gli imprenditori agricoli che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR, non essendo titolari di reddito d'impresa;
- le imprese in liquidazione ordinaria, nonché le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa;
- i soggetti in regime forfetario.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale. Si tratta quindi di una extra deduzione pari al 20% (o superiore in determinati casi) del costo riferibile all'incremento dell'occupazione. In merito all'assunzione di lavoratori a tempo indeterminato rilevanti, occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'art. 1 del DLgs. 81/2015 (quindi anche il contratto di apprendistato).

Condizioni

Per accedere all'agevolazione, è richiesto che:

- il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del 2024 sia superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023 (al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto);
- il numero complessivo di dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) a fine 2024 sia superiore al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel 2023 (senza considerare i decrementi infragruppo).

A tal fine, il DM 25.6.2024 ha disposto che:

- rileva la trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuata nel 2024;
- i lavoratori part time rilevano in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto nazionale;
- rilevano per l'impresa utilizzatrice i dipendenti con contratto di somministrazione, in proporzione alla durata del rapporto di lavoro;
- i soci lavoratori di cooperative sono considerati assimilati ai lavoratori dipendenti;
- non rilevano i dipendenti assunti precedentemente in forza ad altra società del gruppo e il cui rapporto di lavoro con quest'ultima sia interrotto a decorrere dal 30.12.2023;
- non rileva il personale assunto a tempo indeterminato destinato a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente.

In relazione al calcolo della media occupazionale, occorre considerare la somma dei rapporti tra il numero dei giorni di lavoro previsti contrattualmente in relazione a ciascun lavoratore dipendente e 365 giorni.

Operazioni straordinarie

Non rilevano i lavoratori dipendenti i cui contratti sono ceduti a seguito di trasferimento di azienda o rami d'azienda per effetto di operazioni straordinarie (es. fusioni, scissioni, conferimenti, cessioni, affitti) o di cessione dei contratti di lavoro ai sensi dell'art. 1406 c.c., sempre che il contratto sia in essere al termine del 2024. In tali casi, quindi, i dipendenti non rilevano né per il dante causa (per il periodo d'imposta agevolato e per quello precedente) né per l'avente causa (cfr. relazione illustrativa al DM 25.6.2024). Tale sterilizzazione viene meno per l'avente causa qualora il contratto di lavoro non sia in essere al termine del 2024. Viene altresì disposto che, nei suddetti casi, i dipendenti assunti a tempo indeterminato nel 2024 rilevano sia per il dante causa che per l'avente causa in proporzione alla durata del rapporto di lavoro.

Costo rilevante

In presenza di incremento occupazionale, il costo da assumere è pari al minore tra:

- l'importo effettivamente riferibile ai nuovi assunti (voce B.9 del Conto economico, come definito dall'OIC 12);
- l'incremento complessivo del costo del personale dipendente, incluso quello a tempo determinato (voce B.9 del Conto economico), rispetto a quello relativo al 2023.

Ad esempio, si ipotizzi che una S.r.l. assuma nel 2024 dipendenti a tempo indeterminato sostenendo un costo pari a 100.000,00 euro e che il costo del personale dipendente nel Conto Economico del 2024 ecceda quello del 2023 per 150.000,00 euro.

In tal caso, il costo rilevante ai fini della "super deduzione" è il minore importo tra i due, vale a dire 100.000,00 euro.

Modalità di imputazione dei costi

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente.

Ad esempio, per gli esercenti arti e professioni rileva il principio di cassa.

Misura della "super deduzione"

La maggiorazione del costo come sopra determinato è pari, in linea generale, al 20%. Pertanto, ipotizzando un costo pari a 100.000,00 euro, è possibile dedurre 120.000,00 euro (con una maggiorazione quindi di 20.000,00 euro).

Lavoratori meritevoli di maggior tutela

Nell'ambito delle nuove assunzioni sono privilegiate particolari categorie di dipendenti, elencate nell'Allegato 1 al DLgs. 216/2023. Si tratta, ad esempio, di:

- lavoratori molto svantaggiati;
- persone con disabilità;

- donne con almeno due figli minori;
- giovani ammessi all'incentivo all'occupazione;
- soggetti che beneficiavano del reddito di cittadinanza.

Laddove il nuovo assunto rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela, secondo quanto previsto dal DM 25.6.2024, il costo del personale, come sopra determinato, è maggiorato di un ulteriore 10%; in tal caso, la maggiorazione sarà quindi pari al 30% (cfr. relazione illustrativa al DM). Nel caso in cui l'incremento del costo complessivo del personale dipendente sia inferiore al costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti, in presenza di entrambe le categorie di lavoratori (con maggiorazione quindi del 20% e del 30%) il costo da assumere ai fini della maggiorazione va ripartito tra le due categorie proporzionalmente al costo del personale di nuova assunzione a tempo indeterminato di ciascuna di esse.

UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si sostanzia in una variazione in diminuzione da apportare in sede di determinazione del reddito d'impresa (non anche ai fini IRAP). Pertanto, occorre operare una variazione in diminuzione nel modello REDDITI 2025 (relativo al periodo d'imposta 2024).

ACCONTI

Per espressa previsione normativa, nella determinazione dell'acconto delle imposte sui redditi dovuto per il 2024 non si tiene conto delle disposizioni in esame. Inoltre, nella determinazione dell'acconto per il 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando tali disposizioni.

MODELLI F24, ANCHE INPS E INAIL VIAGGIANO SOLO SUL CANALE DELL'AGENZIA

L'art. 1 co. 95 della L. 30.12.2023 n. 213 (legge di bilancio 2024), ha stabilito che i versamenti di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97 sono effettuati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 ("F24 on line", "F24 web" o "F24 intermediari"), nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni.

È stato quindi previsto un obbligo generalizzato di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate in ogni caso di compensazione nel modello F24, indipendentemente dall'elencazione delle tipologie di crediti contenuta nel co. 49-bis dell'art. 37 del DL 223/2006.

L'obbligo dal 1° luglio anche per le deleghe prenotate prima. Le regole da rispettare illustrate dalle Entrate nella circolare 16/E del 28 giugno.

Ambito applicativo

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'obbligo di utilizzare, per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni, i servizi telematici che mette a disposizione:

- trova applicazione per tutti i versamenti effettuati a decorrere **dall'1.7.2024**, a prescindere dalla circostanza che i debiti o i crediti indicati nel modello F24 siano relativi a tributi che scaturiscono da presupposti, dichiarazioni o istanze concernenti periodi antecedenti alla suddetta data (non ha quindi rilevanza il periodo di "maturazione" del credito);
- riguarda i versamenti da effettuare **"per mezzo della compensazione di crediti di qualsiasi natura e importo"**, compresi quindi, ad esempio, i crediti maturati nei confronti dell'INPS e dell'INAIL;
- riguarda anche i modelli F24 in cui la compensazione dei crediti con i debiti sia solo parziale, quindi **non a "saldo zero"** (in caso di modelli F24 a "saldo zero", l'obbligo in esame è già applicabile dall'1.10.2014);
- si applica altresì alla compensazione c.d. **"verticale"**, cioè che interviene nell'ambito dello stesso tributo (es. acconti IRPEF/IRES da versare con compensazione del saldo IRPEF/IRES a credito), nel caso in cui venga esposta nel modello F24 (procedura non obbligatoria).

L'agenzia delle Entrate nella circolare 16/E del 28 giugno ha inoltre spiegato come si applica il doppio divieto alle compensazioni, da effettuare con il modello F24.

Al vecchio divieto sulle compensazioni dei crediti fino a concorrenza dell'importo dei debiti iscritti a ruolo, di ammontare superiore a 1.500 euro (articolo 31, DL 78/2010), dal 1° luglio 2024, si affianca il nuovo divieto, per i contribuenti con iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi superiori a 100mila euro, per i quali i termini di pagamento sono scaduti e sono ancora dovuti pagamenti o non sono in essere provvedimenti di sospensione (articolo 4, commi 2 e 3, del DL 39/2024 cosiddetto decreto "Agevolazioni"). In particolare, sono fornite istruzioni:

- sull'obbligo generalizzato di effettuare la compensazione dei crediti tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'agenzia delle Entrate, **anche con riferimento ai crediti maturati nei confronti dell'Inps e dell'Inail;**
- sull'obbligo di utilizzo dei soli servizi telematici dell'agenzia delle Entrate che, a partire da ieri, 1° luglio 2024, riguarda tutti i versamenti da fare con il modello F24, con compensazione di crediti di qualsiasi natura e importo; l'obbligo sussiste anche nel caso in cui la compensazione dei crediti con i debiti sia solo parziale, con modello F24 non a "saldo zero"; in caso di F24 con compensazione e saldo maggiore di zero, pertanto, eseguita in data uguale o successiva al 1° luglio, potranno essere usati solo i servizi telematici dell'agenzia delle Entrate, non rilevando, l'eventuale prenotazione effettuata entro il 30 giugno 2024 e nemmeno l'invio del modello F24 all'intermediario in data anteriore al 1° luglio 2024; l'obbligo si estende anche alla compensazione "verticale", che interviene nell'ambito dello stesso tributo, come, ad esempio,

“acconti Ires o Irpef con saldi Ires o Irap a credito”, nel caso in cui la compensazione si esegue con il modello F24;

- sull'esclusione, a decorrere dal 1° luglio 2024, dalla facoltà di avvalersi della compensazione dei crediti in presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, nonché di carichi affidati alla riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'agenzia delle Entrate, compresi quelli per atti di recupero crediti, d'importo complessivamente superiore a 100mila euro.

COMPENSAZIONI CON DEBITI FINO A 100MILA EURO

L'esclusione dalla facoltà di avvalersi della compensazione, in caso di debiti a ruolo per importi superiori a 100mila euro, viene meno a partire dalla data in cui l'importo complessivo dei carichi affidati alla riscossione, e relativi accessori, è ridotto a un ammontare inferiore o pari a 100mila euro.

RECUPERO DELL'IVA IN PRESENZA DI PROCEDURE CONCORDATE O DI ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE

In presenza di procedure concorsuali, accordi di ristrutturazione, piani attestati o composizione negoziata della crisi, il contribuente che ha emesso fattura, senza ricevere il pagamento, in tutto o in parte, della fornitura o del servizio reso, ha la possibilità di recuperare l'IVA fatturata e versata all'Erario e non riscossa. Come è più conveniente procedere?

CHI

Soggetti passivi IVA che hanno effettuato cessioni di beni o prestazioni di servizi nei confronti di contribuenti assoggettati a procedure concorsuali o che hanno concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o sottoscritto un piano attestato o conclusa una composizione negoziata, in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, del corrispettivo fatturato.

COSA

Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione, viene meno o se ne riduce l'ammontare imponibile, in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente a causa di una procedura concorsuale o di un accordo di ristrutturazione dei debiti o di un piano attestato o per effetto di una composizione negoziata, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione. Ove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di operare la variazione in diminuzione, “il cessionario o committente che abbia già registrato l'operazione ai sensi, deve in tal caso registrare la variazione, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. Tuttavia, l'obbligo di registrare la nota di variazione emessa dal creditore non si applica nel caso di procedure concorsuali. Il curatore o commissario che riceve la nota di variazione, pertanto, non è tenuto ad annotare la corrispondente variazione in aumento nel registro delle vendite o in quello dei corrispettivi. Ciò implica che, in tale caso, la procedura non è tenuta al versamento dell'imposta, che resta a carico dell'Erario. Per quanto riguarda gli accordi di ristrutturazione dei debiti e i piani attestati, è stato chiarito che il cessionario/committente ha l'obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, considerato che tali istituti non sono qualificabili come procedure concorsuali in senso stretto, in quanto mancano sia del carattere della “concorsualità”, sia di quello dell'“ufficialità”. Il cedente/prestatore, pertanto, può portare in detrazione l'IVA, nella misura esposta nella nota di variazione, mentre la controparte è tenuta a ridurre in pari misura la detrazione che aveva effettuato, riversando l'imposta all'Erario. Risulta, dunque, legislativamente preclusa, in capo al cessionario/committente, la possibilità di rettificare autonomamente la fattura emessa dal cedente/prestatore per documentare un'operazione, anche laddove la stessa risulti oggetto di insoluto (di una qualunque delle parti)

(risposta a interpello 2 febbraio 2024, n. 29). Nel caso in cui, successivamente all'emissione della nota di variazione in diminuzione, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si ha l'obbligo di emettere una nota di variazione in aumento.

COME

In ordine alla corretta modalità di emissione delle note di variazione nei casi in esame, è stato chiarito che la variazione in diminuzione deve essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile, che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile. La conseguenza paradossale di una tale ricostruzione sarebbe che, a fronte di un'operazione imponibile per la quale è stato interamente riscosso il corrispettivo, l'Erario non incasserebbe alcuna imposta sul valore aggiunto. In definitiva, va ribadito il principio secondo cui il mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve essere, comunque, riferito all'operazione originaria nel suo complesso e, pertanto, non è possibile emettere nota di variazione per il recupero della sola imposta. In pratica, cioè, ove la fattura originaria sia, ad esempio, pari a 1.000 più IVA (220) e il cedente, a seguito della procedura esecutiva, incassi 800, non può imputare l'importo non pagato interamente all'IVA, emettendo, nell'esempio, nota di variazione in diminuzione per 200 solo a titolo di IVA. La procedura di variazione in diminuzione, in presenza di procedure concorsuali, non richiede necessariamente la partecipazione del creditore alla procedura stessa laddove il creditore dimostri che la sua 'inerzia' consegue alla preventiva valutazione di 'antieconomicità' della partecipazione al concorso, dovuta alla prevedibile incapacienza del patrimonio del debitore. Tali conclusioni, tuttavia, non possono valere, qualora il credito non sia stato ammesso alla procedura concorsuale per avvenuta prescrizione, che non costituisce mai titolo per il ricorso alla procedura di variazione in diminuzione. Laddove il cedente/prestatore, ritenendo di potere utilmente recuperare il proprio credito, scegliesse di insinuarsi al passivo, senza avvalersi della facoltà di emissione della nota di variazione all'inizio della procedura, il medesimo potrebbe comunque emettere nota di variazione, qualora la procedura concorsuale si rivelasse infruttuosa, tenendo conto della possibilità di variare l'operazione in diminuzione anche in casi "simili" alle cause di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione, circostanza che consente di valorizzare ragioni ulteriori per le quali un'operazione fatturata può venire meno in tutto o in parte o essere ridotta nel suo ammontare imponibile.

QUANDO

Nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a procedure concorsuali, per l'emissione della nota di variazione in diminuzione non si deve più attendere la conclusione delle procedure stesse. La variazione in diminuzione può essere operata a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza, quindi, attenderne l'esito), ossia la data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Per quanto riguarda le altre procedure, la nota di variazione può essere emessa dalla data:

- del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- di pubblicazione nel Registro delle Imprese degli accordi in esecuzione di piani attestati di risanamento;
- di pubblicazione nel Registro delle Imprese dei contratti e degli accordi conclusi nell'ambito della composizione negoziata.

La nota di variazione deve essere emessa a partire dalla data sopra indicata, entro il termine di presentazione ordinario della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si verifica il

presupposto che consente la variazione stessa. Emessa tempestivamente detta nota, l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento. "Rileva, in altre parole, ai fini della detrazione, anche il momento di emissione della nota di variazione, che rappresenta il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto. Volendo esemplificare, se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2021, la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, vale a dire entro il 30 aprile 2022. Se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2022, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023). In altre parole, se il presupposto per l'emissione della nota di variazione si realizza nel 2024:

- a. se la nota di variazione in diminuzione viene emessa entro il 31 dicembre 2024, l'imposta detraibile, risultante dalla stessa nota di variazione, confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA relativa al 2024 (da presentare entro il 30 aprile 2025);
- b. se la nota di variazione in diminuzione viene emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2025, la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2025 (da presentare entro il 30 aprile 2026).

Calcola il risparmio

La facoltà consente di potere recuperare l'IVA addebitata alla controparte e non riscossa per effetto di procedure relative alla crisi d'impresa, senza rimanere, quindi, inciso da un tributo di cui è stata esercitata la rivalsa. Si osserva, in ordine alla possibilità di chiedere, in alternativa, il rimborso dell'imposta, che, secondo l'Agenzia delle Entrate, il superamento del limite temporale previsto dal legislatore per l'esercizio del diritto alla detrazione non implica, in via generale, che il recupero dell'imposta non detratta possa avvenire, alternativamente, presentando, in una fase successiva, la dichiarazione integrativa a favore contenente la riduzione non operata dell'imposta, o un'istanza di rimborso. Si ritiene, infatti, che il decorso del termine previsto in capo al creditore per poter operare la variazione in diminuzione non possa legittimare lo stesso, di per sé, ad adottare tali soluzioni, dalle quali, in assenza dei requisiti previsti dalle relative previsioni normative, deriverebbe una violazione dei termini decadenziali stabiliti dalla norma". In particolare, per quanto attiene all'istituto del rimborso, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, trattandosi di una norma residuale ed eccezionale, questo trovi applicazione ogni qual volta sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale (nel caso di specie, l'emissione di una nota di variazione in diminuzione). Deve ritenersi, quindi, che tale istituto non possa essere utilizzato per ovviare alla scadenza del termine di decadenza per l'esercizio del diritto alla detrazione qualora tale termine sia decorso per 'colpevole' inerzia del soggetto passivo. La possibilità di ricorrere al rimborso deve essere riconosciuta, invece, laddove, ad esempio, il contribuente, per motivi a lui non imputabili, non sia legittimato ad emettere una nota di variazione in diminuzione.