

Inform@Mail n. 01/2024

Circolari per i clienti dello studio professionale *Baroni & @sociati STP a r.l.*

Inform@Mail n. 01 del 09 gennaio 2024

In evidenza

FISCO: Novità del periodo Pag. 2

SCADENZARIO GENNAIO 2024 Pag. 4

ADEMPIMENTI

Tasso di interesse legale - riduzione al 2,5% dal 2024 - effetti ai fini fiscali e contributivi Pag. 7

Legge di Bilancio 2024 (l. 30.12.2023 n. 213) - principali novità Pag. 10

Forfetari: verifiche di fine anno Pag. 22

I nuovi obblighi di fattura elettronica per forfettari ed enti non commerciali Pag. 25

GUIDE OPERATIVE

La gestione delle fatture di fine anno Pag. 26

Bonus edilizi compensabili anche con contributi previdenziali

Il contribuente può compensare i crediti d'imposta edilizi, acquisiti a mezzo di cessione del credito, con le somme dovute a titolo di contributi previdenziali, il cui versamento tramite modello F24 è previsto direttamente dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Tale chiarimento è in linea con la prassi che ha evidenziato come sia possibile utilizzare il modello di versamento unitario al fine di assolvere, con un'unica operazione, il pagamento delle somme, anche mediante compensazione con eventuali crediti relativi alle entrate indicate. **Agenzia delle Entrate, risposta a interpello 18 dicembre 2023, n. 478**

Decreto "Superbonus" - principali novità

È stato pubblicato, sulla G.U. 29.12.2023 n. 302, il DL 29.12.2023 n. 212 (in vigore dal 30.12.2023), che contiene novità in materia di superbonus, bonus barriere 75% e opzioni di cessione e sconto. Tra le principali novità del DL si segnalano:

- l'introduzione di una clausola di salvaguardia per SAL superbonus fino al 31.12.2023 in caso di mancata ultimazione dei lavori;
- la previsione di un contributo a favore dei condòmini a basso reddito per l'ultimazione nel 2024 con superbonus 70% dei lavori che al 31.12.2023 abbiano raggiunto uno stato di avanzamento non inferiore al 60%;
- la cristallizzazione del termine di richiesta del titolo abilitativo per poter beneficiare di sconti e cessioni ex art. 121 del DL 34/2020 in relazione ad interventi di demolizione e ricostruzione compresi in piani di recupero del patrimonio edilizio esistente o di riqualificazione urbana;
- l'introduzione dell'obbligo di assicurazione su immobili danneggiati dal sisma recuperati con superbonus 110%;
- il restringimento delle tipologie di interventi di eliminazione di barriere architettoniche le cui spese sono detraibili al 75% ai sensi dell'art. 119-ter del DL 34/2020;
- l'estensione del blocco delle opzioni di sconto o cessione ex art. 121 del DL 34/2020 anche per le spese detraibili ai sensi dell'art. 119-ter del DL 34/2020, salvo le sole specifiche eccezioni al blocco (è prevista una clausola di salvaguardia dell'applicazione delle «vecchie» regole per gli interventi agevolati ai sensi dell'art. 119-ter del DL 34/2020 "avviati" prima).

Decreto Legge 29.12.2023 n. 212

Opzioni per la cessione o lo sconto - cessione a favore dei correntisti - titolari di soli conti deposito

In materia di crediti d'imposta derivanti dalle opzioni per interventi "edilizi" ex art. 121 del DL 34/2020, alle banche ed alle società appartenenti ad un gruppo bancario viene sempre consentita un'ultima cessione del credito a favore di soggetti diversi da consumatori o utenti, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa o con la banca capogruppo. Con la risposta a interpello 29.12.2023 n. 483,

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale ultima cessione può essere effettuata anche a favore dei clienti degli istituti di credito con i quali è attivo soltanto un "conto deposito", la cui operatività presuppone l'esistenza di un "conto d'appoggio" (conto corrente bancario) aperto in Italia e intestato al medesimo soggetto, seppure presso un altro istituto di credito. **Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 29.12.2023 n. 483**

Diritto camerale annuale per il 2024

Sono confermate per il 2024 le misure del diritto camerale annuale già dovute per il 2023, determinate applicando agli importi fissati dal DM 21.4.2011 la riduzione del 50% disposta dall'art. 28 co. 1 del DL 24.6.2014 n. 90. Relativamente alle imprese iscritte nella sezione ordinaria del Registro, le misure sono le seguenti:

- imprese individuali: 100,00 euro (unità locale 20,00 euro);
- tutte le altre imprese: importi variabili in relazione all'aliquota applicabile per lo scaglione di fatturato relativo al 2023, da un minimo di 100,00 euro ad un massimo di 20.000,00 euro (unità locale 20% di quanto dovuto per la sede principale con un massimo di 100,00 euro).

Le nuove imprese individuali iscritte o annotate nella sezione speciale o nella sezione ordinaria ed i nuovi soggetti iscritti al REA nel corso del 2024 sono tenuti al versamento del tributo nelle misure sopra indicate. Le nuove imprese che determinano il reddito in base al fatturato, invece, devono il tributo pari a 100,00 euro. Oltre a tali importi sono dovute anche la maggiorazione, fino al 20%, approvata dal DM 23.2.2023 per la generalità delle Camere di Commercio. **Nota Min. delle Imprese e del Made in Italy 20.12.2023 n. 383421**

Addebito iva a seguito di definizione agevolata degli accertamenti con adesione ex l. 197/2022

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 22.12.2023 n. 481, ha precisato che:

- il cedente può addebitare l'IVA nei confronti del cessionario, anche se il pagamento della medesima all'Erario sia stato effettuato a fronte dell'accertamento con adesione (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.12.2013 n. 35) e/o della definizione degli accertamenti con adesione (art. 1 co. 179 della L. 197/2022);
- il cedente può addebitare l'IVA nei confronti della società incorporante ove per effetto di una fusione per incorporazione l'originario cessionario/committente (incorporata) sia confluito nella società incorporante.

Il cessionario/committente dovrà emettere nei confronti della società incorporante, a seguito del pagamento delle singole rate dell'accertamento con adesione e/o della definizione degli accertamenti con adesione:

- una fattura che riporti sia l'imponibile che l'imposta e richiami, ove emessa/e, la/e fattura/e originaria/e e gli estremi identificativi dell'atto di accertamento che costituisce titolo alla rivalsa (in alternativa, è consentita l'emissione di una nota di variazione in aumento, che richiami la/e fattura/e precedentemente emessa/e);

- una nota di variazione in aumento di sola IVA è consentita esclusivamente nel caso in cui vi sia una fattura già emessa, seppur errata/incompleta, cui va fatto riferimento nel nuovo documento emesso per esercitare la rivalsa.

Detti documenti andranno annotati nel registro IVA vendite (art. 23 del DPR 633/72) solo per memoria, in quanto l'imposta recuperata non dovrà essere indicata né nella liquidazione periodica IVA, né nella dichiarazione annuale IVA (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.12.2013 n. 35). **Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 22.12.2023 n. 481**

SCADENZARIO GENNAIO 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
10 Mercoledì	Datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze lavoratori addetto ai servizi domestici e familiari	Versamento dei contributi trimestrali, dovuti all'Inps per i collaboratori domestici, relativamente al trimestre precedente.	Tramite avviso di pagamento da effettuare con il sistema pagoPA.
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	<p>Liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese precedente con il codice tributo "6012" (dicembre 2023).</p>	<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 messi a disposizione da banche, Poste Italiane e Agenti della riscossione convenzionati con l'Agenzia delle Entrate) oppure tramite</p>
	Sostituti d'imposta	<p>Versamento ritenute alla fonte operate nel mese di dicembre 2023 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni.</p> <p>Versamento delle ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre precedente, nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nel medesimo periodo, da parte delle società di capitali.</p>	

	Contributi INPS lavoratori dipendenti	Datori di lavoro, soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc.	intermediario abilitato.
25 Giovedì	Operatori intracomunitari con obbligo <u>mensile</u> e <u>trimestrale</u>	Presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT delle cessioni e acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi rese e ricevute a/da soggetti passivi UE relativi alle operazioni effettuate nel mese di dicembre 2023 e nel VI trimestre 2023 (ottobre - novembre - dicembre).	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o 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 UNIEMENS dei lavoratori dipendenti relativi al mese precedente.	Esclusivamente in via telematica, tramite il sito INPS.
	Soggetti autorizzati a corrisponder e l'imposta di bollo in maniera virtuale	Presentazione della "dichiarazione dell'imposta di bollo assolta in modo virtuale" contenente l'indicazione del numero degli atti e documenti emessi nell'anno precedente, distinti per voce di tariffa, e degli altri elementi utili per la liquidazione dell'imposta, nonché negli assegni bancari estinti nel suddetto periodo.	Esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, utilizzando il modello pubblicato sul sito www.agenziaentrate.gov.it
	Soggetti tenuti alla trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria.	Comunicazione al Sistema TS dei dati relativi alle spese sanitarie e veterinarie sostenute dalle persone fisiche nel secondo semestre 2023.	Esclusivamente in via telematica, registrandosi sul sito internet www.sistemats1.sanita.finanze.it/wps/portal
	Parti contraenti di contratti di	Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto stipulati in	Per la registrazione è obbligatorio utilizzare il "modello RLI". Per il

	locazione e affitto che non abbiano optato per il regime della "cedolare secca"	data 01/01/2024 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/01/2024	versamento dei relativi tributi è obbligatorio utilizzare il modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), indicando il codice tributo istituito dall'Agenzia delle entrate.
--	---	---	--

ADEMPIMENTI

TASSO DI INTERESSE LEGALE - RIDUZIONE AL 2,5% DAL 2024 - EFFETTI AI FINI FISCALI E CONTRIBUTIVI

Con il DM 29.11.2023, pubblicato sulla G.U. 11.12.2023 n. 288, il tasso di interesse legale di cui all'art. 1284 c.c. è stato ridotto dal 5% al 2,5% in ragione d'anno. La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione ad alcune disposizioni fiscali e contributive. Il nuovo tasso di interesse legale del 2,5% si applica dall'1.1.2024.

EFFETTI AI FINI FISCALI

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione ad alcune disposizioni fiscali.

Ravvedimento operoso

La riduzione del tasso di interesse legale comporta la diminuzione degli importi dovuti in caso di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 18.12.97 n. 472. Per regolarizzare gli omessi, insufficienti o tardivi versamenti di tributi mediante il ravvedimento operoso, infatti, occorre corrispondere, oltre alla prevista sanzione ridotta, anche gli interessi moratori calcolati al tasso legale, con maturazione giorno per giorno, a partire dal giorno successivo a quello entro il quale doveva essere assolto l'adempimento e fino al giorno in cui si effettua il pagamento. Il tasso legale da applicare è quello in vigore nei singoli periodi, secondo un criterio di pro-rata temporis, ed è quindi pari:

- allo 0,1%, dall'1.1.2017 al 31.12.2017;
- allo 0,3%, dall'1.1.2018 al 31.12.2018;
- allo 0,8%, dall'1.1.2019 al 31.12.2019;
- allo 0,05%, dall'1.1.2020 al 31.12.2020;
- allo 0,01%, dall'1.1.2021 al 31.12.2021;
- all'1,25%, dall'1.1.2022 al 31.12.2022;
- al 5%, dall'1.1.2023 al 31.12.2023;
- al 2,5%, dall'1.1.2024 fino al giorno di versamento compreso.

Ad esempio, il ravvedimento operoso dell'omesso versamento del secondo acconto IRPEF/IRES o IRAP, scaduto il 30.11.2023, che verrà effettuato il 20.2.2024, comporta l'applicazione del tasso legale:

- del 5%, per il periodo 1.12.2023 - 31.12.2023;
- del 2,5%, per il periodo 1.1.2024 - 20.2.2024.

Rateizzazione delle somme dovute in seguito all'adesione ad istituti deflativi del contenzioso a regime

La riduzione al 2,5% del tasso di interesse legale rileva anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute per effetto dei seguenti istituti deflativi del contenzioso:

- accertamento con adesione, ai sensi dell'art. 8 del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata;
- acquiescenza all'accertamento, ai sensi dell'art. 15 del DLgs. 19.6.97 n. 218; sulle rate successive alla prima, gli interessi legali sono calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata;
- conciliazione giudiziale, ai sensi dell'art. 48 del DLgs. 31.12.92 n. 546; gli interessi legali sono calcolati sulle rate successive alla prima.

In relazione all'accertamento con adesione, la circ. Agenzia delle Entrate 21.6.2011 n. 28 ha precisato che la misura del tasso legale deve essere determinata con riferimento all'anno in cui viene perfezionato l'atto di adesione, rimanendo costante anche se il versamento delle rate si protrae negli anni successivi. Pertanto, ad esempio, in caso di atto di adesione perfezionato nel 2023 il cui pagamento viene rateizzato, sulle rate successive alla prima continua ad applicarsi il tasso legale del 5% in vigore nel 2023, anche per le rate che scadranno negli anni successivi, indipendentemente dalle successive variazioni del tasso legale. Tale principio deve ritenersi applicabile anche in relazione agli altri istituti deflativi del contenzioso, sopra richiamati.

Rateizzazione delle somme dovute in seguito all'adesione alle definizioni agevolate previste dal DL 119/2018

Il calcolo degli interessi sulla base del tasso di interesse legale si applica anche in caso di opzione per il versamento rateale delle somme dovute in seguito all'adesione alle definizioni agevolate previste dal DL 23.10.2018 n. 119, conv. L. 17.12.2018 n. 136, c.d. "pace fiscale", in particolare:

- la definizione agevolata dei processi verbali di constatazione consegnati al contribuente o notificati entro il 24.10.2018, ai sensi dell'art. 1 del DL 119/2018;
- la definizione agevolata degli avvisi di accertamento o in rettifica, degli avvisi di liquidazione e degli atti di recupero, notificati entro il 24.10.2018, ai sensi dell'art. 2 co. 1 del DL 119/2018;
- la definizione agevolata degli inviti al contraddittorio notificati entro il 24.10.2018, ai sensi dell'art. 2 co. 2 del DL 119/2018;
- la definizione agevolata degli accertamenti con adesione sottoscritti entro il 24.10.2018, ai sensi dell'art. 2 co. 3 del DL 119/2018;
- la definizione agevolata delle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, pendenti al 24.10.2018, ai sensi dell'art. 6 del DL 119/2018.

Al riguardo, analogamente alle suddette definizioni a regime, deve ritenersi che il tasso legale applicato sulla seconda rata rimanga invariato anche in relazione alle rate successive.

Misura degli interessi non computati per iscritto

La nuova misura del 2,5% del tasso legale rileva anche per il calcolo degli interessi, non determinati per iscritto, in relazione:

- ai capitali dati a mutuo (art. 45 co. 2 del TUIR);
- agli interessi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa (art. 89 co. 5 del TUIR).

Rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni

La riduzione del tasso legale al 2,5% non rileva invece in relazione alla rateizzazione dell'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni, ai sensi, rispettivamente, degli artt. 5 e 7 della L. 28.12.2001 n. 448 (Finanziaria 2002) e successive modifiche ed integrazioni. In tal caso gli interessi dovuti per la rateizzazione rimangono fermi al 3%, in quanto tale misura non è collegata al tasso legale.

Adeguamento dei coefficienti dell'usufrutto e delle rendite ai fini delle imposte indirette

Con un successivo DM saranno adeguati al nuovo tasso di interesse legale del 2,5% i coefficienti per la determinazione del valore, ai fini dell'imposta di registro, ipotecaria, catastale, di successione e donazione:

- delle rendite perpetue o a tempo indeterminato;
- delle rendite o pensioni a tempo determinato;
- delle rendite e delle pensioni vitalizie;
- dei diritti di usufrutto a vita.

I nuovi coefficienti si applicheranno agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate e a quelle non autenticate presentate per la registrazione, alle successioni apertesi e alle donazioni fatte, a decorrere dall'1.1.2024.

EFFETTI AI FINI CONTRIBUTIVI

La variazione del tasso legale ha effetto anche in relazione alle sanzioni civili previste per l'omesso o ritardato versamento di contributi previdenziali e assistenziali, ai sensi dell'art. 116 della L. 23.12.2000 n. 388 (Finanziaria 2001). In caso di omesso o ritardato versamento di contributi, infatti, le sanzioni civili possono essere ridotte fino alla misura del tasso di interesse legale, quindi al 2,5% dall'1.1.2024, in caso di:

- oggettive incertezze dovute a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o determinazioni amministrative sull'esistenza dell'obbligo contributivo;
- fatto doloso di terzi, denunciato all'autorità giudiziaria;
- crisi, riconversione o ristrutturazione aziendale di particolare rilevanza sociale ed economica in relazione alla situazione occupazionale locale ed alla situazione produttiva del settore;
- aziende agricole colpite da eventi eccezionali;
- aziende sottoposte a procedure concorsuali;
- enti non economici e di enti, fondazioni e associazioni non aventi fini di lucro.

Decorrenza

La nuova misura minima della sanzione, pari al 2,5%, si applica ai contributi con scadenza di pagamento a partire dall'1.1.2024.

LEGGE DI BILANCIO 2024 (L. 30.12.2023 N. 213)

- PRINCIPALI NOVITÀ -

Sul S.O. n. 40 alla G.U. 30.12.2023 n. 303 è stata pubblicata la L. 30.12.2023 n. 213 (legge di bilancio 2024), in vigore dall'1.1.2024.

PRINCIPALI NOVITÀ IN MATERIA FISCALE E AGEVOLATIVA

Di seguito si riepilogano le principali novità in materia fiscale e di agevolazioni, contenute nella legge di bilancio 2024.

Regolarizzazione del magazzino	<p>A determinate condizioni, viene consentito di regolarizzare le rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. È prevista la facoltà:</p> <ul style="list-style-type: none">• sia di eliminare esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;• sia di iscrivere esistenze iniziali in precedenza omesse. <p>Ambito temporale La facoltà di regolarizzazione riguarda il periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (e, quindi, il 2023 per i soggetti "solari").</p> <p>Soggetti interessati Possono avvalersi della facoltà gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali e, quindi, in buona sostanza, gli OIC <i>adopter</i>. Sono in ogni caso escluse le imprese in contabilità semplificata.</p> <p>Ambito oggettivo L'adeguamento può riguardare le rimanenze:</p> <ul style="list-style-type: none">• 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. <p>Sono, invece, escluse le rimanenze relative:</p> <ul style="list-style-type: none">• 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. <p>Modalità di adeguamento L'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire tramite:</p> <ul style="list-style-type: none">• l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;• l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse, ottenendo il riconoscimento di costi che, altrimenti, non avrebbero rilevanza fiscale. <p>Imposte dovute nel caso di eliminazione di esistenze iniziali Nel caso dell'eliminazione di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorre provvedere al versamento:</p> <ul style="list-style-type: none">• dell'IVA, determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività, che sarà determinato da un successivo decreto;• di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP. <p>Quanto al primo punto, l'aliquota media IVA è ottenuta - tenendo conto</p>
---------------------------------------	--

	<p>dell'esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali - dal rapporto tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'IVA, relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alla cessione di beni ammortizzabili; • il volume d'affari. <p>In relazione all'imposta sostitutiva, la relativa aliquota è stabilita al 18%, da applicare sulla differenza tra:</p> <ul style="list-style-type: none"> • il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione (in pratica, l'ammontare dell'imponibile ai fini dell'IVA come sopra determinato); • il valore del bene eliminato. <p>Imposte dovute nel caso di iscrizione di esistenze iniziali</p> <p>In questo caso, il contribuente deve provvedere al pagamento della sola imposta sostitutiva del 18%, da calcolare sull'intero valore iscritto.</p> <p>Modalità di adesione</p> <p>L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (cioè, nei modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024 per i soggetti "solari").</p> <p>Termini di versamento</p> <p>Le imposte dovute vanno versate in due rate di pari importo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023; • la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024. <p>In caso di mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini previsti, conseguirà l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle:</p> <ul style="list-style-type: none"> • somme non pagate e dei relativi interessi; • sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato. <p>Resta possibile avvalersi del ravvedimento operoso, secondo le disposizioni generali.</p> <p>Indeducibilità dalle imposte sui redditi e dall'IRAP</p> <p>L'imposta sostitutiva è indeducibile dalle imposte sui redditi e relative addizionali e dall'IRAP.</p> <p>Effetti dell'adeguamento</p> <p>La regolarizzazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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. <p>I valori risultanti dall'adeguamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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 di imposta precedenti.
<p>Rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni (quotate e non quotate)</p>	<p>Viene nuovamente prorogato il regime per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate di cui all'art. 5 della L. 448/2001, confermando la sua applicazione anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione. Inoltre, viene prorogata anche la rivalutazione dei terreni (agricoli ed edificabili) di cui all'art. 7 della L. 448/2001. Anche per il 2024, quindi, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o</p>

	<p>valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2024, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.</p> <p>Modalità di rivalutazione</p> <p>Per rideterminare il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni, occorrerà che, entro il 30.6.2024, un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno. Invece, per la rideterminazione del costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti all'1.1.2024, il nuovo co. 1-bis dell'art. 5 della L. 448/2001 prevede la possibilità di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023 ai sensi dell'art. 9 co. 4 lett. a) del TUIR.</p> <p>Aliquota unica del 16% per l'imposta sostitutiva</p> <p>La rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni per l'anno 2024 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16%.</p> <p>Versamento dell'imposta sostitutiva</p> <p>L'imposta sostitutiva del 16% deve essere versata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per l'intero ammontare, entro il 30.6.2024; • oppure, in caso di opzione per il versamento rateale, in tre rate annuali di pari importo scadenti, rispettivamente, il 30.6.2024, il 30.6.2025 e il 30.6.2026; le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 30.6.2024. <p>La rideterminazione si perfeziona con il versamento, entro il 30.6.2024, del totale dell'imposta sostitutiva dovuta o della prima rata.</p>
<p>Cessioni di fabbricati con interventi superbonus - Plusvalenza</p>	<p>A decorrere dall'1.1.2024, rientrano tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi con il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, che si sono conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione. In pratica, nei successivi 10 anni dalla fine dei lavori agevolati con il superbonus, la vendita di immobili, diversi da quelli di cui si dirà, è rilevante ai fini delle imposte sui redditi.</p> <p>Immobili esclusi</p> <p>Sono esplicitamente esclusi gli immobili:</p> <ul style="list-style-type: none"> • acquisiti per successione; • che sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a 5 anni, per la maggior parte di tale periodo. <p>Modalità di determinazione dei costi inerenti</p> <p>Con riguardo alle modalità di determinazione dei costi inerenti ai fini del calcolo della plusvalenza, modificando l'art. 68 co. 1 del TUIR, viene stabilito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • se gli interventi superbonus sono conclusi da non più di 5 anni all'atto di cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di cessione del credito relativo alla detrazione spettante o dello "sconto sul corrispettivo", di cui all'art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020;

	<ul style="list-style-type: none"> • se gli interventi superbonus sono conclusi da più di 5 anni, ma entro i 10 anni all'atto di cessione, si tiene conto del 50% delle spese se si è fruito dell'agevolazione nella misura del 110% e se sono state esercitate le suddette opzioni di cessione o sconto. <p>Rimane fermo che per gli stessi immobili acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, come sopra determinato, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.</p> <p>Applicazione dell'imposta sostitutiva</p> <p>Alle suddette plusvalenze risulta possibile applicare l'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26%, di cui all'art. 1 co. 496 della L. 266/2005.</p>
<p>Imponibilità della costituzione dei diritti reali immobiliari</p>	<p>La legge di bilancio 2024 interviene sull'art. 9 co. 5 del TUIR, mitigando il principio di equiparazione tra cessione a titolo oneroso di immobili e costituzione/trasferimenti di diritti reali, applicandolo solo laddove le norme non prevedano diversamente. Inoltre, si introduce nell'art. 67 co. 1 lett. h) del TUIR la previsione secondo cui si tassano tra i redditi diversi non solo quelli derivanti dalla concessione del diritto di usufrutto su immobili, ma anche quelli "derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento".</p> <p>Distinzione tra trasferimento e costituzione di diritti reali immobiliari</p> <p>Analizzando la novità introdotta dalla legge di bilancio 2024 alla luce dell'interpretazione adottata dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12.7.2023 n. 381, dall'1.1.2024 rientrano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nella lett. h) del co. 1 dell'art. 67 del TUIR, gli atti con i quali il pieno proprietario costituisce in favore di un terzo, a fronte di un corrispettivo, un diritto reale di godimento su immobili (uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie e servitù prediali); • nella lett. b) del co. 1 dell'art. 67 del TUIR, gli atti con i quali il titolare del diritto reale su un immobile procede alla sua cessione a terzi, a fronte di un corrispettivo, per tutta la sua durata residua. <p>Costituzione di un diritto reale di godimento a fronte di un corrispettivo</p> <p>Seguendo l'impostazione sopra illustrata, la costituzione di un diritto reale di godimento (usufrutto, diritti di superficie, uso, abitazione, enfiteusi o servitù prediale) prevede l'applicazione dell'art. 67 co. 1 lett. h) del TUIR con questi effetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non rileva il possesso dell'immobile ultra quinquennale o ultradecennale per gli immobili che hanno beneficiato del c.d. "superbonus"; • il contribuente assoggetta a tassazione IRPEF progressiva la differenza tra l'ammontare percepito nel periodo d'imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione. Non sarebbe, infatti, possibile beneficiare dell'imposta sostitutiva del 26%. <p>Trasferimento di un diritto reale di godimento a fronte di un corrispettivo</p> <p>In caso di trasferimento a terzi di un diritto reale di godimento da parte del suo titolare, si applica l'art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR la cui disciplina:</p> <ul style="list-style-type: none"> • non assoggetta a tassazione il trasferimento dei diritti detenuti da più di 5 anni o per più di 10 anni per gli immobili che hanno beneficiato del c.d. "superbonus"; • prevede il calcolo della plusvalenza imponibile come differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il prezzo di acquisto o il costo del diritto ceduto.

	<p>Inoltre, previa richiesta al notaio, il cedente può richiedere l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26% per la plusvalenza realizzata, da versare a cura del notaio tramite il modello F24 (art. 1 co. 496 della L. 266/2005).</p>
<p>Locazioni brevi - Aumento dell'aliquota al 26% -</p>	<p>Modificando l'art. 4 del DL 50/2017, che disciplina i contratti di locazione breve, è stata elevata l'aliquota della cedolare secca applicabile, su opzione, a tali contratti, con la possibilità di conservare l'aliquota ordinaria (21%) per un solo immobile destinato alla locazione breve.</p> <p>Ambito oggettivo - Locazioni brevi</p> <p>Si definiscono "locazioni brevi" i "contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare". Sono assimilati alle locazioni brevi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • i contratti di sublocazione se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.); • i contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi (c.d. "locazione del comodatario"), se stipulati alle condizioni che configurano una locazione breve (durata massima 30 giorni, eventuali servizi accessori, ecc.). <p>Natura imprenditoriale - Esclusione</p> <p>La disciplina delle locazioni brevi è riservata ai contratti stipulati al di fuori dell'esercizio di impresa. Per espressa previsione normativa, la fornitura dei servizi di cambio biancheria e di pulizia dei locali non sono idonei, di per sé, a determinare la natura imprenditoriale delle locazioni brevi. Invece, a norma dell'art. 1 co. 595 della L. 178/2020, si presume la natura imprenditoriale in caso di destinazione alla locazione breve di più di 4 "appartamenti" per ciascun periodo d'imposta. La natura imprenditoriale del locatore esclude in radice la riconducibilità del contratto di locazione alla "locazione breve" definita dall'art. 4 del DL 50/2017, nonché l'applicabilità della cedolare secca (art. 3 del DLgs. 23/2011).</p> <p>Cedolare secca - Aliquota al 26%</p> <p>La legge di bilancio 2024 prevede che, dall'1.1.2024, la cedolare secca trovi applicazione con l'aliquota del 26% in caso di opzione sulle locazioni brevi. Viene, però, precisato che l'aliquota resta pari al 21% "per i redditi derivanti dai contratti di locazione breve relativi a una unità immobiliare individuata dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi". Pertanto, dall'1.1.2024, la cedolare secca sulle locazioni brevi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • si applica con l'aliquota ordinaria del 21% sui redditi derivanti da un immobile individuato dal contribuente; • si applica con l'aliquota del 26% sui redditi derivanti dalla locazione breve di altri immobili diversi da quello sopra indicato; • non può applicarsi se il proprietario destina alla locazione breve più di 4 immobili nel periodo d'imposta, perché, in tal caso, si ricade nell'esercizio di impresa, che è incompatibile tanto con la cedolare secca, quanto con la definizione di locazione breve. <p>In ogni caso, posto che l'aliquota ordinaria, per le locazioni brevi, è stata fissata al 26% dall'1.1.2024 e la nuova norma specifica che la "riduzione" al</p>

	<p>21% si applica su indicazione del contribuente in dichiarazione dei redditi, sembra che, in assenza di richiesta espressa, anche in presenza di destinazione alla locazione breve di un solo immobile, questo sconterebbe la cedolare secca al 26%.</p> <p>Ritenuta del 21% a titolo di acconto</p> <p>La normativa sulle locazioni brevi impone agli intermediari (definiti dalla norma come i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare), ove incassino canoni o corrispettivi di contratti di locazione breve o assimilati, oppure intervengano nel pagamento dei medesimi canoni o corrispettivi, di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • operare, in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario; • versarla all'Erario ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; • effettuare la relativa certificazione ai sensi dell'art. 4 del DPR 322/98. <p>La legge di bilancio 2024 non modifica l'ammontare della ritenuta (che resta, quindi, pari al 21% per tutte le locazioni brevi e non viene allineata alla nuova aliquota della cedolare secca del 26%), ma dispone che la ritenuta si ritiene sempre operata a titolo di acconto (mentre, secondo la disciplina vigente fino al 31.12.2023, la ritenuta si riteneva operata a titolo d'imposta in caso di opzione per la cedolare secca e di acconto in caso di applicazione dell'IRPEF). Dall'1.1.2024, la ritenuta operata dagli intermediari sulle locazioni brevi si considera sempre operata a titolo di acconto.</p>
<p>Variazione catastale degli immobili oggetto di interventi superbonus</p>	<p>Con riguardo alle unità immobiliari oggetto di interventi che danno diritto al superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, è consentito all'Agenzia delle Entrate di verificare se sia stata presentata la dichiarazione Docfa, anche al fine di eventuali variazioni della rendita catastale. Sono quindi previsti controlli sulle dichiarazioni Docfa che dovranno essere conformi ai lavori effettivamente realizzati sugli immobili.</p>
<p>Interventi "edilizi" - Aumento della ritenuta sui bonifici "parlanti"</p>	<p>A decorrere dall'1.3.2024 la ritenuta di acconto che viene applicata sui bonifici salirà dall'8% all'11%.</p> <p>Pagamenti sui quali si applica la ritenuta</p> <p>La ritenuta d'acconto in questione si applica sui pagamenti effettuati con bonifico in "relazione ad oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta". La disposizione riguarderà, quindi, il superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, il sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013, il bonus casa 50%, di cui all'art. 16-bis del TUIR, ma anche il c.d. "bonus barriere 75%", di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020. Si ricorda, al riguardo, che l'obbligo di effettuare la ritenuta è conseguenza del bonifico bancario o postale, mentre, nel caso in cui il pagamento avvenga in altri modi, la ritenuta non si applica.</p>
<p>Fringe benefit 2024 - Incremento della soglia di esenzione</p>	<p>La soglia di non imponibilità dei fringe benefit per il 2024 è elevata da 258,23 euro a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 1.000 euro, per tutti i dipendenti; • 2.000 euro, per i soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico. <p>Rientrano nel suddetto limite, per tutti i dipendenti (con o senza figli), anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> • delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia

	<p>elettrica e del gas naturale;</p> <ul style="list-style-type: none"> delle spese per l'affitto della prima casa ovvero degli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.
Riduzione imposta sostitutiva sui premi di risultato	<p>L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali, regionale e comunale, sui premi di risultato, prevista dall'art. 1 co. 182 della L. 28.12.2015 n. 208, viene ridotta dal 10% al 5% anche per i premi e le somme erogati nell'anno 2024.</p>
Nuove aliquote per IVIE e IVAFE	<p>Si prevede l'incremento delle aliquote delle imposte patrimoniali sugli investimenti esteri. In particolare, dal 2024 l'IVIE passa dal precedente 0,76% all'1,06%, mentre l'IVAFA si incrementa dal precedente 0,2% allo 0,4%, ma soltanto per i prodotti finanziari detenuti in Paesi black list.</p> <p>Decorrenza</p> <p>L'incremento delle aliquote, per l'IVIE all'1,06% e per l'IVAFA allo 0,4%, si applica a partire dall'1.1.2024 anche per gli investimenti esteri effettuati in data antecedente.</p> <p>Nuova aliquota per l'IVAFA su prodotti finanziari in Stati black list</p> <p>L'IVAFA si applica sui prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero e l'imposta sostitutiva sul valore delle cripto-attività adotta la medesima aliquota. Tuttavia, l'ambito oggettivo della nuova aliquota dello 0,4% risulta circoscritto ai soli "prodotti finanziari". Ai fini dell'applicazione dell'IVAFA allo 0,4% rileva il possesso dei prodotti finanziari presso intermediari finanziari residenti nella c.d. "black list" di cui al DM 4.5.99 che reca la lista degli Stati o territori per i quali opera la presunzione relativa di residenza delle persone fisiche. In merito, si ricorda che il DM 20.7.2023 ha eliminato la Svizzera dalla suddetta black list. Tale modifica decorre dal 2024 con la conseguenza che l'incremento di aliquota dell'IVAFA non potrà riguardare i prodotti finanziari detenuti in Svizzera.</p>
Ruoli scaduti per importi superiori a 100.000 euro - Divieto di compensazione nel modello F24	<p>Si prevede un divieto di compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in presenza di ruoli scaduti relativi ad imposte erariali o accertamenti esecutivi, per importi complessivamente superiori a 100.000 euro. Il divieto opera se non ci sono provvedimenti di sospensione e perdura sino alla completa rimozione della violazione. Di conseguenza, il divieto sembra permanere se il contribuente ha in essere un piano di dilazione delle somme iscritte a ruolo. Esemplicando, se sono presenti carichi di ruolo pari a 150.000 euro e il contribuente dispone di 170.000 euro di crediti compensabili, sembra difficile sostenere che si possano compensare 20.000 euro (ovvero la parte che eccede il carico di ruolo). In assenza di provvedimenti di sospensione, l'unica maniera per compensare è estinguere i ruoli, provvedendo al pagamento degli stessi.</p> <p>Decorrenza</p> <p>Le novità si applicano a decorrere dall'1.7.2024. Si potrebbe sostenere che il divieto, di conseguenza, operi per le compensazioni effettuate dall'1.7.2024.</p> <p>Ambito applicativo</p> <p>Il divieto di compensazione nel modello F24 si applica in relazione a tutti i contribuenti (persone fisiche, società ed enti).</p> <p>Sanzione</p> <p>Nella misura in cui il credito sia esistente, la compensazione viene ad essere sanzionata nella misura del 30%. Non è chiaro se alla sanzione possa o meno accompagnarsi anche il recupero del credito indebitamente compensato.</p> <p>Controlli preventivi</p>

	<p>L’Agenzia delle Entrate può sospendere, per 30 giorni, l’esecuzione del modello F24 per verificare se sussistono profili di rischio in relazione alle compensazioni. Ove, all’esito del controllo, il credito risulti correttamente utilizzato, il pagamento si dà per eseguito, fatto che comunque si verifica con lo spirare dei 30 giorni dalla delega in assenza di blocco.</p>
<p>Presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni - Estensione obbligo di utilizzare i servizi telematici dell’Agenzia delle Entrate</p>	<p>Viene esteso l’obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate (“F24 on line”, “F24 web” o “F24 intermediari”) per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni.</p> <p>Compensazione dei crediti INPS e INAIL</p> <p>L’obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni si applica anche ai crediti maturati a titolo di contributi INPS e di premi INAIL.</p> <p>Estensione generalizzata ai modelli F24 contenenti compensazioni</p> <p>Viene stabilito, in via generalizzata, che i versamenti sono effettuati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni.</p> <p>Decorrenza</p> <p>Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall’1.7.2024. In relazione ai crediti INPS e INAIL viene però previsto che la decorrenza dell’efficacia, anche progressiva, delle nuove disposizioni e le relative modalità di attuazione, saranno definite con provvedimenti adottati d’intesa dall’Agenzia delle Entrate, dall’INPS e dall’INAIL.</p>
<p>Compensazione nel modello F24 di crediti INPS e INAIL - Introduzione di un termine iniziale</p>	<p>Viene introdotto un termine iniziale per la compensazione nel modello F24 anche dei crediti INPS e INAIL.</p> <p>Crediti INPS</p> <p>La compensazione dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell’INPS può essere effettuata:</p> <ul style="list-style-type: none"> • dai datori di lavoro non agricoli: <ul style="list-style-type: none"> - a partire dal quindicesimo giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal quindicesimo giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva; - dalla data di notifica delle note di rettifica passive; • dai datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola, a decorrere dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge; • dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani e commercianti e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata ex L. 335/95, a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge. <p>Crediti INAIL</p> <p>La compensazione dei crediti di qualsiasi importo per premi ed accessori maturati nei confronti dell’INAIL può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi del predetto Istituto.</p> <p>Decorrenza e disposizioni attuative</p> <p>La decorrenza dell’efficacia, anche progressiva, delle suddette disposizioni e le relative modalità di attuazione, saranno definite con provvedimenti</p>

	adottati d'intesa dall'Agenzia delle Entrate, dall'INPS e dall'INAIL.
Contributi e credito d'imposta per la ricostruzione a seguito dell'alluvione dell'1.5.2023	<p>Vengono disciplinate le modalità di erogazione dei contributi per la ricostruzione privata nei territori colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dall'1.5.2023, di cui all'art. 20-sexies co. 3 lett. a), b), c), d), e) e g) del DL 61/2023. Viene previsto che tali contributi siano erogati, sulla base delle istanze di concessione presentate ai sensi dell'art. 20 septies del DL 61/2023, direttamente dal Commissario straordinario per importi complessivamente considerati fino ad un massimo di:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 20.000 euro se destinati a soggetti privati non esercenti attività sociali, economiche e produttive; • 40.000 euro se destinati a soggetti esercenti attività sociali, economiche e produttive. <p>I contributi complessivamente superiori a tali importi possono essere erogati, per l'intero ammontare, anche con le modalità del finanziamento agevolato.</p> <p>Riconoscimento del credito d'imposta</p> <p>In caso di accesso ai finanziamenti agevolati, viene previsto il riconoscimento in capo al beneficiario di un credito d'imposta in misura pari, per ciascuna scadenza di rimborso, alla somma della sorte capitale, degli interessi dovuti e delle spese strettamente necessarie alla gestione dei medesimi finanziamenti. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione secondo modalità che saranno stabilite con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.</p>
Legge Sabatini - Rifinanziamento	In relazione alla c.d. "nuova Sabatini", di cui all'art. 2 del DL 69/2013, viene previsto l'incremento dello stanziamento di 100 milioni di euro per l'anno 2024.
Contratti di sviluppo - Rifinanziamento	Viene rifinanziata la misura dei contratti di sviluppo relativi ai programmi di sviluppo industriale. Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy può impartire al soggetto gestore, Invitalia, direttive specifiche per l'utilizzo delle risorse.
Proroga per l'accesso al Fondo di garanzia prima casa	<p>Viene differita al 31.12.2024 la scadenza del termine di cui all'art. 64 co. 3 primo e secondo periodo del DL 73/2021 per l'accesso al Fondo di garanzia per la prima casa, secondo il prioritario regime di concedibilità della garanzia sino alla soglia massima dell'80% della quota capitale, tempo per tempo in essere sui finanziamenti concessi. Si ricorda che l'agevolazione in discorso - fruibile per i soli finanziamenti con limite di finanziabilità superiore all'80% - riguarda le seguenti categorie di soggetti, purché muniti di un ISEE non superiore ai 40.000 euro annui:</p> <ul style="list-style-type: none"> • giovani coppie; • nuclei familiari monogenitoriali con figli minori; • conduttori di alloggi di proprietà degli Istituti autonomi per le case popolari comunque denominati; • giovani che non hanno compiuto 36 anni di età. <p>Finanziamenti con TEG superiore al TEGM</p> <p>Il differimento sino al 31.12.2024 interessa anche il termine di cui all'art. 64 co. 3 secondo periodo del DL 73/2021. Fino al 31.12.2024, sarà pertanto possibile presentare richiesta di accesso al Fondo di garanzia per la prima casa, alle condizioni di cui all'art. 64 co. 3 del DL 73/2021 primo periodo, anche quando - fermi i requisiti prescritti dalla medesima norma - il tasso effettivo globale (TEG) sia superiore al tasso effettivo globale medio (TEGM) pubblicato trimestralmente dal Ministero dell'Economia e delle Finanze ai sensi dell'art. 2 della L. 108/96.</p>

PRINCIPALI NOVITÀ IN MATERIA DI LAVORO E PREVIDENZA

Di seguito si riepilogano le principali novità in materia di lavoro e previdenza, contenute nella legge di bilancio 2024.

Esonero quota contributi IVS a carico del lavoratore	<p>L'esonero della quota dei contributi IVS a carico del lavoratore viene riconosciuto anche per i periodi di paga dall'1.1.2024 al 31.12.2024, nella misura pari al:</p> <ul style="list-style-type: none">• 6%, a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per 13 mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, al netto del rateo di tredicesima;• 7%, a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per 13 mensilità, non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro, al netto del rateo di tredicesima. <p>Tredicesima Rispetto al 2022 e al 2023, l'esonero per il 2024 non ha effetti sul rateo di tredicesima.</p>
Congedo parentale	<p>Le lavoratrici madri e i lavoratori padri, il cui periodo di congedo di maternità o di paternità termini dopo il 31.12.2023, possono fruire, in alternativa tra loro, di 2 mesi di congedo parentale ex art. 34 del DLgs. 26.3.2001 n. 151 con un'indennità più elevata, pari:</p> <ul style="list-style-type: none">• all'80% della retribuzione nel limite massimo di un mese;• al 60% della retribuzione nel limite massimo di un ulteriore mese elevata per il solo anno 2024 all'80%. <p>La relativa fruizione deve avvenire fino al sesto anno di vita del bambino.</p>
Proroga della CIGS per le imprese in crisi	<p>Viene prorogata per il 2024 la possibilità per le imprese che cessano l'attività produttiva di accedere, in deroga ai limiti generali di durata e qualora ricorrano determinate condizioni, ad un trattamento straordinario di integrazione salariale per crisi aziendale finalizzato alla gestione degli esuberanti di personale, per un periodo massimo di 12 mesi, di cui all'art. 44 del DL 28.9.2018 n. 109.</p>
Misure di contrasto all'evasione nel settore del lavoro domestico	<p>Per contrastare l'evasione nel settore del lavoro domestico, è sancita la piena interoperabilità, con modalità definite d'intesa tra l'Agenzia delle Entrate e l'INPS, delle rispettive banche dati per lo scambio e l'analisi dei dati, anche tramite tecnologie digitali avanzate.</p> <p>Adozione delle misure di contrasto In particolare, si prevede che:</p> <ul style="list-style-type: none">• per favorire l'adempimento spontaneo, l'Agenzia delle Entrate metta a disposizione del contribuente i dati e le informazioni acquisiti, utilizzandoli anche per predisporre la dichiarazione precompilata e segnalare al medesimo eventuali anomalie;• sia l'Agenzia delle Entrate che l'INPS effettuano attività di analisi del rischio e controlli sui dati retributivi e contributivi, anche comunicati in fase di assunzione, realizzando interventi volti alla corretta ricostruzione della posizione reddituale e contributiva dei lavoratori domestici.
Modifica della disciplina dei trattamenti pensionistici di vecchiaia e anticipata	<p>Viene modificata, per i lavoratori il cui primo accredito contributivo sia successivo al 31.12.95, la disciplina:</p> <ul style="list-style-type: none">• dei requisiti richiesti per l'accesso ai trattamenti pensionistici di vecchiaia;• dei requisiti, del termine di decorrenza e della misura del trattamento di pensione anticipata.

	<p>Modifica dei requisiti per i trattamenti di vecchiaia Modificando l'art. 24 co. 7 del DL 6.12.2011 n. 201, viene ridotta la misura minima del trattamento pensionistico maturato posta come condizione per il riconoscimento del trattamento di vecchiaia. Nel dettaglio, tale valore minimo, in precedenza pari a 1,5 volte la misura dell'assegno sociale, viene fissato nella misura pari a quest'ultimo (con coefficiente, dunque, pari a 1,0). Il predetto importo soglia non può in ogni caso essere inferiore, per un dato anno, all'importo mensile dell'assegno sociale (anziché 1,5 volte, come da disposizione previgente) stabilito per il medesimo anno.</p> <p>Modifiche dei requisiti per i trattamenti di pensione anticipata Sempre con riferimento ai lavoratori con contribuzione successiva al 31.12.95, si modifica l'art. 24 co. 11 del DL 201/2011, laddove si consente loro il pensionamento anticipato a condizione che sussista un determinato importo soglia del medesimo trattamento, nonché a condizione che sussistano:</p> <ul style="list-style-type: none"> • un determinato requisito anagrafico (attualmente pari a 64 anni); • un'anzianità di contribuzione effettiva pari ad almeno 20 anni. <p>Per tale tipologia di pensione anticipata, l'importo soglia, in precedenza pari a 2,8 volte la misura dell'assegno sociale, viene stabilito pari ai seguenti coefficienti moltiplicatori dell'assegno sociale:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 3,0 volte l'assegno sociale per le donne senza figli e per gli uomini; • 2,8 volte per le donne con un figlio; • 2,6 volte per le donne con almeno due figli. <p>Sempre con riferimento al trattamento di pensione anticipata, si prevede che sia riconosciuto per un valore lordo mensile massimo non superiore a 5 volte il trattamento minimo, per le mensilità di anticipo del pensionamento rispetto al momento in cui tale diritto maturerebbe a seguito del raggiungimento dei requisiti di accesso al sistema pensionistico di vecchiaia. La medesima disposizione stabilisce poi che il trattamento di pensione anticipata in argomento decorra trascorsi 3 mesi dalla data di maturazione dei requisiti previsti.</p>
<p>Rivalutazione dei trattamenti pensionistici</p>	<p>Per l'anno 2024 la rivalutazione automatica dei trattamenti pensionistici ai sensi dell'art. 34 co. 1 della L. 23.12.98 n. 448, è riconosciuta nella misura del 100% per i trattamenti pensionistici complessivamente pari o inferiori a 4 volte il trattamento minimo INPS. Invece, per i trattamenti pensionistici complessivamente superiori a 4 volte il trattamento minimo INPS e con riferimento all'importo complessivo dei trattamenti medesimi, l'indicizzazione trova attuazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nella misura dell'85%, per i trattamenti pensionistici complessivamente pari o inferiori a 5 volte il trattamento minimo INPS; • nella misura del 53%, per i trattamenti pensionistici complessivamente superiori a 5 volte il trattamento minimo INPS e pari o inferiori a 6 volte il trattamento minimo INPS; • nella misura del 47%, per i trattamenti pensionistici complessivamente superiori a 6 volte il trattamento minimo INPS e pari o inferiori a 8 volte il trattamento minimo INPS; • nella misura del 37%, per i trattamenti pensionistici complessivamente superiori a 8 volte il trattamento minimo INPS e pari o inferiori a 10 volte il trattamento minimo INPS; • nella misura del 22%, per i trattamenti pensionistici complessivamente superiori a 10 volte il trattamento minimo INPS.

ALTRE PRINCIPALI NOVITÀ

<p>Obbligo di assicurazione per rischi catastrofali per imprese residenti e stabili organizzazioni di imprese non residenti</p>	<p>Viene introdotto l'obbligo di stipulare un'assicurazione per la protezione da rischi catastrofali, entro il 31.12.2024, per le imprese, tenute all'iscrizione nel Registro delle imprese ex art. 2188 c.c.:</p> <ul style="list-style-type: none">• con sede legale in Italia;• aventi sede legale all'estero con una stabile organizzazione in Italia. <p>L'obbligo non riguarda le imprese agricole (art. 2135 c.c.), per le quali opera il Fondo di cui all'art. 1 co. 515 ss. L. 234/2021. La polizza copre i danni:</p> <ul style="list-style-type: none">• relativi ai beni individuati all'art. 2424 co. 1 c.c., sezione Attivo, voce B-II, n. 1, 2 e 3 (terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali);• direttamente cagionati da calamità naturali ed eventi catastrofali verificatisi sul territorio nazionale (sismi, alluvioni, frane, inondazioni ed esondazioni). <p>Se l'obbligo non è adempiuto, se ne deve tenere conto "nell'assegnazione di contributi, sovvenzioni o agevolazioni di carattere finanziario a valere su risorse pubbliche", anche con riferimento a quelle previste in occasione di eventi calamitosi e catastrofali.</p> <p>Condizioni del contratto</p> <p>Le compagnie assicurative devono applicare:</p> <ul style="list-style-type: none">• un eventuale scoperto o franchigia non superiore al 15% del danno;• premi proporzionali al rischio. <p>Le imprese di assicurazione possono offrire la copertura sia assumendo direttamente l'intero rischio, sia in coassicurazione, sia in forma consortile. Qualora le imprese di assicurazione rifiutino o eludano l'obbligo a contrarre, anche in caso di rinnovo, opera una sanzione da 100.000 a 500.000 euro.</p> <p>Decreto attuativo</p> <p>Un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) e del Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT) potrà stabilire ulteriori modalità attuative e operative degli schemi di assicurazione in oggetto e aggiornare la percentuale massima di scoperto o franchigia a carico del contraente.</p>
--	--

FORFETARI: VERIFICHE DI FINE ANNO

La Legge n. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023) ha modificato il limite di ricavi che permette di applicare il regime forfetario ex art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014. In particolare, ha previsto l'introduzione di un limite, pari a euro 100.000, al cui superamento scatta la decadenza retroattiva dal regime, dovendosi, in tale caso, distinguere gli effetti IVA e imposte dirette. Questo comporta la necessità di tenere sotto controllo il livello di ricavi che il contribuente forfetario fattura in queste ultime settimane dell'anno, al fine di individuare gli adempimenti a cui va incontro.

ADEMPIMENTO

Il regime cd. forfetario, introdotto dalla Legge n. 190/2014, prevede una serie di semplificazioni dal punto di vista degli adempimenti, oltre all'applicazione di una tassazione sostitutiva. La sua applicazione richiede la sussistenza di specifici requisiti in capo al contribuente che intende aderire/permanere al/nel regime in esame.

SOGGETTI INTERESSATI

In particolare, sono richiesti specifici requisiti:

- di natura dimensionale: con riferimento ai ricavi/compensi percepiti nell'anno precedente;
 - di natura oggettiva e soggettiva: con riferimento alla situazione in cui si trova il contribuente.
- Tra i requisiti di natura dimensionale figura il limite dei ricavi che, per opera della Legge di Bilancio 2023 (Legge n. 197/2022), è stato portato a 85.000 euro. Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare 10 aprile 2019, n. 9/E, per verificare il superamento del limite, va considerato il regime contabile applicato nell'anno di riferimento. Così, ad esempio, per un soggetto in:

- contabilità ordinaria, rilevano i ricavi in base al principio di competenza;
- contabilità semplificata, assumono rilevanza i ricavi, applicando il regime di cassa, eventualmente tenendo conto dell'opzione per il cd. criterio di registrazione di cui all'art. 18, quinto comma, D.P.R. n. 600/1973.

Inoltre:

- concorrono alla determinazione dell'ammontare conseguito il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore ex art. 85, TUIR;
- i proventi conseguiti a titolo di diritti d'autore concorrono alla verifica del limite solo se "correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta" (fattispecie che si realizza se, sulla base dell'esame degli specifici fatti o circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo);
- non assume rilevanza l'indennità di maternità, poiché la stessa non costituisce ricavo o compenso.

In caso di inizio dell'attività (ad esempio, nel 2024), il regime è accessibile, considerata l'assenza di ricavi/compensi nel periodo precedente (2023). Se l'inizio attività è avvenuto nel 2023, ai fini del calcolo del superamento del limite di 85.000 euro è necessario effettuare il ragguglio ad anno. In caso di esercizio contemporaneo di più attività contraddistinte da diversi codici Ateco, assume rilevanza la somma dei ricavi/compensi relativi alle diverse attività esercitate. Così, ad esempio, se un soggetto esercita contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa, ai fini dell'accesso al regime forfetario va considerata la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate.

DECADENZA

Il legislatore ha previsto originariamente che il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno successivo al momento in cui:

- viene meno taluna delle condizioni previste ovvero si verifica una delle fattispecie previste dalla legge (art. 1, comma 71, Legge n. 190/2014);

- ovvero l'accertamento notificato dall'Amministrazione Finanziaria diviene definitivo, producendo gli effetti di cui sopra (art. 1, comma 74, Legge n. 190/2014).

Fuoriuscita dal regime forfetario

- Limite dei ricavi = 85.000 euro;
- Limite delle spese di lavoro dipendente = 20.000 euro;
- Adozione di "regimi speciali IVA" e di "determinazione forfetaria del reddito";
- Residenza fiscale all'estero;
- Partecipazione in società di persone, associazioni, imprese familiari;
- Partecipazione di controllo diretto/indiretto di S.r.l. che esercitano attività economiche direttamente/indirettamente riconducibili a quelle svolte dal contribuente forfetario;
- Rapporti di lavoro dipendente nei confronti del datore di lavoro (o soggetti direttamente o indirettamente riconducibili al detto datore di lavoro) nei due anni precedenti;
- Percezione di redditi di lavoro dipendente e assimilati (artt. 49 e 50, TUIR) lordi > euro. 30.000.

In passato, il verificarsi di una causa di esclusione comportava la fuoriuscita dal regime agevolato a partire dal periodo successivo. La Legge n. 197/2022 è intervenuta in merito, disponendo:

- oltre all'innalzamento da euro 65.000 a euro 85.000 del limite dei ricavi/compensi che consentono l'applicazione del regime forfetario;
- anche l'introduzione di un limite, pari a euro 100.000, al cui superamento scatta la decadenza retroattiva dal regime, dovendosi, in tale caso, distinguere gli effetti:
 - ai fini dell'IVA: l'applicazione dell'imposta opera solo a decorrere dalle operazioni che comportano il superamento del limite di euro 100.000;
 - ai fini reddituali: l'intero periodo d'imposta è soggetto a IRPEF. Il reddito sarà determinato secondo le regole regime naturale di contabilità semplificata (sempre che il contribuente non intenda esercitare l'opzione per la contabilità ordinaria);
 - ai fini delle ritenute: la norma nulla dispone nel merito. Si ricorda che i contribuenti in regime forfetario, per quanto attiene la soggettività:
 - 1) attiva: non sono tenuti a operare le ritenute alla fonte, salvo il caso di corresponsione di redditi di lavoro dipendente/assimilato.
 - 2) passiva: possono (facoltà) comunicare al committente di operare regime forfetario, al fine di escludere l'applicazione delle ritenute.

Volume d'affari 2023	Regime imposte dirette	Regime IVA
Inferiore a euro 85.000	Imposta sostitutiva 15% (5%)	Esclusione IVA
Tra euro 85.000 ed euro. 100.000	Imposta sostitutiva 15% (5%) per il 2023. Si fuoriesce dal 2024	L'esclusione da IVA permane nel 2023 Si fuoriesce dal 2024
Superiore a euro 100.000 euro	Applicazione IRPEF 2023	No, esclusione IVA dal 2023 a decorrere dalla fattura di superamento della soglia di 100.000 euro

PROCEDURE

Come sopra accennato, l'uscita dal regime forfetario determina la riattivazione:

- dell'applicazione dell'IVA;

- degli adempimenti fiscali e contabili conseguenti al regime ordinario.

In particolare, in caso di fuoriuscita dal regime:

dal 2024	le operazioni devono essere assoggettate a IVA dal 1° gennaio 2024 e il reddito d'impresa o lavoro autonomo va dichiarato nell'ambito del quadro RG o RE del Mod. Redditi 2025, dato da ricavi meno costi
dal 2023	le operazioni devono essere assoggettate a IVA già nel momento del superamento del limite di euro 100.000 e i soggetti in esame sono tenuti a dichiarare il reddito d'impresa o lavoro autonomo nell'ambito del quadro RG o RE del Mod. Redditi 2024, dato da ricavi meno costi

Alla luce di quanto esposto, il contribuente forfetario deve tenere sotto controllo:

- il livello dei ricavi o compensi;
- nelle ultime settimane del 2023.

È necessario verificare periodicamente le previsioni sull'ammontare dei ricavi o compensi da percepire nel mese di dicembre. Tale monitoraggio consente di potere prevedere il superamento del limite di euro 100.000 e di iniziare l'applicazione dell'IVA sulla parte eccedente. Si evidenzia che risulta rilevante quanto incassato o percepito per i soggetti che emettono fatture per servizi o cessioni, conteggiando anche le fatture 2022 incassate nel 2023.

SCADENZE

I contribuenti forfetari che superano nel 2023 il limite di:

- euro 85.000 (fino a euro 100.000) di ricavi o compensi percepiti escono dal regime dal 2024;
- euro 100.000 di ricavi o compensi percepiti escono dal regime già dal 2023. Le operazioni effettuate oltre 100.000 euro devono essere assoggettate a IVA. Ai fini delle imposte dirette, verrà applicata l'IRPEF con i metodi ordinari (ricavi/compensi meno costi/spese) per l'intero periodo d'imposta 2023.

I NUOVI OBBLIGHI DI FATTURA ELETTRONICA PER FORFETTARI ED ENTI NON COMMERCIALI

Il prossimo 1.1.2024 scatterà l'obbligo generalizzato di emissione di fattura elettronica, anche per i soggetti ad oggi ancora esclusi, quali soggetti minimi, forfettari, ed enti non commerciali che applicano le disposizioni della L. 398/1991.

Tali soggetti, lo ricordiamo, sono stati esclusi dall'obbligo di emissione della fattura elettronica fino alla fine del 2023, se l'ammontare dei loro ricavi o compensi (ragguagliato ad anno) relativo all'anno 2021, non avesse superato l'importo di euro 25.000. L'obbligo di fattura elettronica, come detto, scatterà dal prossimo 1.1.2024. Chiaramente, il soggetto che emetterà entro il 31.12.2023 una fattura "analogica" inviandola, ad esempio, attraverso una mail al cessionario o committente, rispetterà la normativa, e tale documento allegato alla mail (da considerarsi come fattura analogica) rispetterà in pieno la normativa.

Ma come comportarsi per quei documenti datati 2023 ed inviati/ricevuti nel 2024?

Guardando la norma, la fattura si considera emessa quando viene consegnata, spedita, trasmessa o messa a disposizione del cessionario o committente (articolo 21, comma 1, ultimo periodo, D.P.R. 633/1972). In conseguenza di ciò, una fattura cartacea spedita per posta ordinaria il 31.12. e ricevuta dal cliente il 5.1., si considera emessa in dicembre, in quanto fa fede la data di spedizione, cioè il momento in cui si consegna ad un vettore (es. le poste) la cosa da trasportare. Emessa in dicembre sarà, altresì, la fattura consegnata, cioè, passata di mano dal cedente/prestatore al cessionario/committente entro la fine dell'anno. Una fattura digitalizzata in un file, spedito per posta elettronica in gennaio 2024, invece, si considererà emessa nel 2024, e, quindi, la cosa non dovrebbe essere considerata regolare; mancando, infatti, una regolare "emissione" del documento entro il 31.12.2023, dal 2024 l'invio del documento via mail non è più consentito, dovendo provvedere all'invio del file XML tramite Sdl. Questo problema, peraltro, lo si riscontrò anche nel gennaio 2018, quando l'obbligo di fattura elettronica coinvolse la maggior parte dei contribuenti. Allora, l'Agenzia delle entrate, in una risposta ancora presente sul suo sito internet, rispose alla domanda di chi riceveva, nel 2019, fatture datate 2018, non in formato elettronico, ma cartaceo o via mail. La risposta fu la seguente: L'obbligo di fatturazione elettronica scatta, in base all'art. 1, comma 916, della legge di Bilancio 2018 (legge 27 dicembre 2017 n. 205), per le fatture emesse a partire dal 1° gennaio 2019. Pertanto, il momento da cui decorre l'obbligo è legato all'effettiva emissione della fattura. Nel caso rappresentato, se la fattura è stata emessa e trasmessa nel 2018 (la data è sicuramente un elemento qualificante) in modalità cartacea ed è stata ricevuta dal cessionario/committente nel 2019, la stessa non sarà soggetta all'obbligo della fatturazione elettronica. Ovviamente, se il contribuente dovesse emettere una nota di variazione nel 2019 di una fattura ricevuta nel 2018, la nota di variazione dovrà essere emessa in via elettronica. In definitiva, se la fattura o la nota di variazione riporta una data dell'anno 2018, la fattura potrà non essere elettronica; se la fattura o la nota di variazione riporta una data dell'anno 2019, la fattura dovrà essere elettronica. Si evidenzia che l'ultima frase fu introdotta in un momento successivo, in quanto la lettura della sola prima frase portava autorevole dottrina a ritenere che una fattura datata 2018 e ricevuta per PEC nel 2019 doveva considerarsi emessa nel 2019. Ipotizzando che, anche per il nuovo obbligo di fattura elettronica che scatterà nel 2024 si possano applicare questi principi, un suggerimento potrebbe essere quello di limitare questo atto di tolleranza concesso dall'Agenzia delle entrate a minimi e forfettari, i quali - come noto - emettono documenti sui quali non c'è addebito di Iva e, quindi, per il cessionario o committente, imposta da detrarre. Per quanto riguarda, invece, le fatture degli enti non commerciali, che riportano degli addebiti di Iva che sono in genere detraibili per i committenti, la questione rischia di essere un po' più delicata per due ordini di motivi. Il primo, è che la

detrazione dell'Iva deve essere esercitata nell'anno di ricezione della fattura, e quindi - considerate quelle trasmesse con mezzi elettronici - l'anno di emissione e quello di ricezione dovrebbero coincidere. Il secondo problema è quello di non incorrere in possibili anomalie (leggi perdite di tempo) legate al fatto che, nel 2024, si è portata in detrazione una imposta su un documento diverso da fatture elettroniche transitate da Sdi e bolle doganali (gestite verosimilmente sempre dai sistemi informatici dell'Agenzia). Insomma, non ci sarebbe da stupirsi se la detrazione di un documento cartaceo, da una liquidazione 2024, portasse un domani l'Agenzia all'emissione di avvisi di irregolarità

GUIDE OPERATIVE

LA GESTIONE DELLE FATTURE DI FINE ANNO

Negli ultimi giorni dell'anno occorre porre particolare attenzione al momento di emissione delle fatture attive, nonché alla data di ricezione di quelle di acquisto, considerati gli effetti che si determinano con riferimento, rispettivamente, all'esigibilità dell'IVA e al diritto alla detrazione dell'imposta. Nel presente guida verranno forniti gli strumenti utili alla gestione degli adempimenti legati alla fatturazione attiva e passiva.

FATTURAZIONE ATTIVA

I termini di emissione della fattura sono disciplinati dall'art. 21 co. 4 del DPR 633/72. In via ordinaria, il documento deve essere emesso entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione (art. 21 co. 4 primo periodo del DPR 633/72). Tale momento coincide, in linea generale (art. 6 del DPR 633/72), con:

- la consegna o spedizione dei beni mobili;
- la stipula dell'atto di acquisto per i beni immobili;
- il pagamento del corrispettivo per le prestazioni di servizi.

Il pagamento del corrispettivo che avvenga antecedentemente al verificarsi degli eventi appena indicati (relativi a beni mobili e immobili), ha l'effetto di anticipare il momento impositivo e, di conseguenza, l'obbligo di emissione della fattura.

La fattura "immediata" va emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione; restano, tuttavia, fermi i più ampi termini di emissione previsti da disposizioni speciali, come, ad esempio, nel caso delle operazioni effettuate da imprese a mezzo di sedi secondarie, ai sensi del DM 18.11.76, o degli eredi del professionista, ai sensi dell'art. 35-bis del DPR 633/72 (sul punto si veda circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n.14). È bene sottolineare che l'obbligo di emissione della fattura non è annoverabile fra gli adempimenti per cui l'art. 7 co. 1 lett. h) DL 70/2011 consente il rinvio al primo giorno lavorativo successivo, qualora il termine scada il sabato o in un giorno festivo. La fattura costituisce, infatti, un documento destinato alla controparte contrattuale ed è indispensabile affinché il cessionario o committente possa esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA (risposta a interpello 14.5.2020 n. 129/E).

Fatturazione differita

In deroga alla regola generale, che prevede l'emissione della fattura entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione, la fattura può essere emessa in termini più ampi nei casi previsti dall'art. 21 co. 4 lett. a) - d) del DPR 633/72. Si veda, al proposito, la tabella seguente:

Norma	Tipo di operazione	Termine di emissione della fattura
Art. 21 co. 4 lett. a) del DPR 633/72 (c.d. fattura "differita")	<ul style="list-style-type: none"> • Cessione di beni con DDT; • prestazioni di servizi identificate da idonea documentazione. 	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

Art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72 (c.d. fattura “super-differita”)	Cessioni di beni effettuate dal cessionario nei confronti di un soggetto terzo per il tramite del proprio cedente (c.d. “triangolari interne”)	Entro il mese successivo a quello di effettuazione (consegna o spedizione dei beni)
Art. 21 co. 4 lett. c) del DPR 633/72	Prestazioni di servizi generiche verso soggetti passivi UE	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione
Art. 21 co. 4 lett. d) del DPR 633/72	<ul style="list-style-type: none"> • Prestazioni di servizi generiche rese da soggetto passivo extra-UE verso soggetto passivo stabilito in Italia; • prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli artt. 7-quater e 7-quinquies del DPR 633/72 rese da soggetto passivo italiano verso soggetto passivo extra-UE. 	Entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell’operazione

Data di emissione e data di effettuazione

L’art. 21 co. 2 lett. g-bis) del DPR 633/72 dispone che tra le indicazioni che devono essere riportate in fattura figurino anche la “data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi” ovvero la “data in cui è corrisposto in tutto o in parte il corrispettivo, sempreché tale data sia diversa dalla data di emissione della fattura”. L’Agenzia delle Entrate ha precisato, con riguardo alle fatture elettroniche inviate mediante Sistema di Interscambio, che quest’ultimo “ne attesta inequivocabilmente e trasversalmente (all’emittente, al ricevente e all’Amministrazione finanziaria) la data (e l’orario) di avvenuta «trasmissione»”; è, pertanto, possibile “assumere che la data riportata nel campo «Data» della sezione «Dati Generali» del file della fattura elettronica sia sempre e comunque la data di effettuazione dell’operazione” (circ. Agenzia delle Entrate 17.6.2019 n. 14). Esemplificando, ipotizzando che una cessione di beni si consideri effettuata il 29.12.2023 (data della consegna), il soggetto passivo potrebbe:

- emettere (ossia generare e inviare al Sdl) il documento nello stesso giorno; in questo caso “data dell’operazione” e “data di emissione” coincidono; nel campo “Data” della sezione “Dati Generali” è indicato il giorno 29.12.2023;
- generare il documento il giorno della cessione e trasmetterlo al Sdl entro i 12 giorni successivi (ad esempio il 3.1.2024); nel campo “Data” della sezione “Dati Generali” del file XML, viene sempre riportata la data dell’operazione (29.12.2023), ma l’emissione si perfezionerà al momento della ricezione senza scarto attestata dal Sdl (ad esempio il 3.1.2024);
- generata e inviata al Sdl in uno qualsiasi dei giorni intercorrenti tra la data dell’operazione (29.12.2023) e il termine ultimo di emissione (10.1.2024); anche in questo caso nel campo “Data” della sezione “Dati Generali” del file XML, viene sempre riportata la data dell’operazione (29.12.2023), mentre l’emissione si perfezionerà al momento della ricezione senza scarto attestata dal Sdl (ad esempio il 3.1.2024).

Per quanto concerne le fatture differite, nella circ. 14/2019, l’Agenzia delle Entrate aveva precisato che, in presenza di più operazioni, nel campo “Data” poteva essere indicata la data dell’ultima operazione effettuata. Successivamente, la stessa Amministrazione finanziaria ha chiarito che, in alternativa e a seconda dei casi, il soggetto emittente potrà riportare il giorno di emissione della stessa o la data di fine mese “rappresentativa del momento di esigibilità dell’imposta” (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.9.2019 n. 389).

ESIGIBILITÀ DELL’IVA

Secondo la consolidata prassi nazionale, l’esigibilità dell’IVA è il “diritto dell’Erario a percepire il tributo a partire da un determinato momento” (C.M. 24.12.97 n. 328). Ne discende che il

momento di esigibilità dell'IVA rappresenta il riferimento per l'imputazione delle operazioni ai rispettivi periodi di liquidazione dell'imposta (cfr. ancora C.M. 24.12.97 n. 328). Il soggetto passivo, in sede di liquidazione periodica, deve porre a confronto l'ammontare dell'imposta esigibile nel periodo e quello dell'IVA per la quale, nello stesso mese, è sorto e viene esercitato il correlativo diritto alla detrazione (art. 1 del DPR 100/98). La normativa nazionale stabilisce che l'imposta diviene esigibile, salvo specifiche eccezioni, nel momento in cui le operazioni "si considerano effettuate" (art. 6 co. 5 del DPR 633/72). L'emissione di fattura in modalità differita ai sensi dell'art. 21 co. 4 lett. a), c) e d) del DPR 633/72 non produce l'effetto di posticipare l'esigibilità dell'imposta, per cui l'IVA deve essere computata nella liquidazione periodica relativa al mese di effettuazione dell'operazione. L'esigibilità dell'IVA non coincide con il momento di effettuazione, invece, nel caso delle c.d. cessioni "triangolari interne", per le quali l'art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72 consente al secondo cedente di emettere la fattura nei confronti del terzo entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni da parte del primo cedente.

ESERCIZIO DELLA DETRAZIONE

L'esercizio della detrazione dell'IVA è, in linea generale, subordinato all'esistenza di un duplice requisito. Il termine iniziale per l'esercizio del suddetto diritto è infatti individuato nel momento in cui si verifica, in capo al cessionario o committente, la duplice condizione:

- dell'avvenuta esigibilità dell'imposta (requisito sostanziale);
- del possesso di una fattura redatta in conformità alle disposizioni di cui all'art. 21 del DPR 633/72 (requisito formale).

Possesso della e-fattura - Presa visione

Se il recapito di una fattura elettronica non è possibile, il documento viene messo a disposizione del soggetto passivo nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate e il cedente/prestatore ne dà comunicazione al cessionario/committente. In tal caso, la data di ricezione coincide con il momento in cui il cessionario o committente prende visione del documento. L'Agenzia delle Entrate, con risposta a interpello 26.9.2023 n. 435, ha affermato che tale azione non può essere arbitrariamente procrastinata, posto che da ciò conseguirebbe un indebito rinvio del *dies a quo* per l'esercizio della detrazione. In linea generale, il soggetto passivo che adotta la liquidazione periodica mensile dell'IVA, entro il giorno 16 di ciascun mese, "determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633" (art. 1 del DPR 100/98). Entro lo stesso termine (16 di ciascun mese) può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa alle fatture di acquisto ricevute e annotate "entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione" (art. 1 del DPR 100/98). Tale regola trova un'eccezione "per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente" (art. 1 del DPR 100/98). La deroga prevista per le c.d. fatture "a cavallo d'anno" vale anche nel caso di liquidazione periodica trimestrale dell'IVA.

Effetti operativi della deroga per le fatture "a cavallo d'anno"

Trasponendo a livello concreto il dettato normativo, quindi, non è consentito l'esercizio della detrazione nella liquidazione riferita al mese di dicembre 2023 (entro il termine del 16.1.2024 per i soggetti passivi che adottano la liquidazione periodica mensile) per gli acquisti di beni o le prestazioni di servizi ricevute il cui momento di effettuazione si verifica nel mese di dicembre 2023 ma la fattura è ricevuta e annotata nel registro degli acquisti nei primi 15 giorni di gennaio 2024.

Novità della legge delega di riforma fiscale

Nell'ambito della revisione della disciplina relativa alla detrazione IVA, la legge delega di riforma fiscale introduce un correttivo che consentirà di esercitare il diritto anche con riferimento all'imposta indicata su fatture di acquisto relative ad operazioni effettuate nell'anno precedente, ma ricevute dal cessionario o prestatore nei primi 15 giorni di gennaio. L'art. 7 co. 1 lett. d) n. 3 della L. 111/2023 elimina la limitazione prevista dall'art. 1 del DPR 100/98, prevedendo che "in relazione ai beni e servizi acquistati o importati per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione possa essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta". Come riportato nella relazione illustrativa, si potrà conseguentemente ritenere superata la previsione in base alla quale la detrazione non può essere esercitata nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile, ma in quello di ricezione del documento. Va ricordato, infine, che nel caso in cui il cessionario o committente riceva entro il mese di dicembre 2023 una fattura (requisito formale per la detrazione) relativa ad un acquisto effettuato nell'anno 2023 (requisito sostanziale per la detrazione), saranno consentite le seguenti due scelte alternative:

- annotazione del documento nel registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72) nel mese di dicembre 2023 con inserimento dell'IVA nella relativa liquidazione;
- registrazione del documento, al più tardi, entro il 30.4.2024 (termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2023) in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2023. L'imposta a credito concorrerà a formare il saldo della dichiarazione annuale IVA relativa al 2023 (circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1).

Effettuazione dell'acquisto	Ricezione della fattura	Registrazione dell'acquisto	Detrazione dell'IVA
2023	2023	2023	2023 (entro 30.4.2024)
2023	2023	2024 (entro 30.4.2024) in apposito sezionale con riferimento a 2023	2023 (entro 30.4.2024)
2023	2024	2024	2024 (entro 30.4.2025)