



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 14 del 06 giugno 2023**

## Focus settimanale:

- **Il rimborso dell'Iva non è precluso in assenza di operazioni attive**
- **I soggetti che hanno aperto la partita Iva dal 2021 esclusi dagli ISA**
- **Il trattamento delle perdite su crediti per le imprese in regime di contabilità semplificata – prima parte**
- **Decreto alluvioni**
- **Il nuovo principio contabile OIC 34**
- **Dichiarazione dei redditi integrativa, tardiva e omessa**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



5

## Il Giudice ha sentenziato



7

In breve.....	9
Il rimborso dell'Iva non è precluso in assenza di operazioni attive .....	9
I soggetti che hanno aperto la partita Iva dal 2021 esclusi dagli ISA.....	11
L'Approfondimento.....	13
Il trattamento delle perdite su crediti per le imprese in regime di contabilità semplificata – prima parte.....	13
L'Approfondimento.....	20
Decreto alluvioni.....	20
L'Approfondimento.....	28
Il nuovo principio contabile OIC 34 .....	28
L'Approfondimento.....	37
Dichiarazione dei redditi integrativa, tardiva e omessa .....	37

## Flash di stampa



**Crediti d'imposta per caro bollette nel modello Redditi**

IL SOLE 24 ORE  
29.05.2023

Nel quadro RU del modello Redditi 2023 vanno indicati i crediti d'imposta introdotti nel 2022 per ridurre l'impatto degli incrementi di costo di energia e gas. Essendo poi considerati quali aiuti di Stato, vanno indicati anche nei righi RS401 e RS402 ma non sono imponibili e per questo comporteranno una variazione in diminuzione sia nel modello Redditi che in quello Irap.

**Definizione in acquiescenza con sanzioni dalla tregua fiscale**

ITALIA OGGI  
30.05.2023

Anche il termine per definire in acquiescenza, con le sanzioni ridotte dalla tregua fiscale, gli avvisi di accertamento, rettifica, liquidazione e gli atti di recupero i cui termini per presentare ricorso scadevano tra il 2.01 ed il 15.02.2023, è prorogato al 20.11.2023 con riguardo alle zone colpite dall'alluvione.

**Esenzione Iva Terzo settore e sport**

IL SOLE 24 ORE  
30.05.2023

Il Ministero delle Finanze vuole chiedere la proroga all'Unione Europea, della scadenza del 1.01.2024, posticipando il passaggio di tutte le attività che ora sono "fuori campo Iva" a operazioni "esenti", per il terzo settore e per le associazioni sportive dilettantistiche.

**Dichiarazione precompilata per imprese e lavoratori autonomi**

ITALIA OGGI  
31.05.2023

L'atto di politica fiscale 2023-2025, firmato dal ministero dell'Economia il 17.05.2023 prevede di estendere la dichiarazione dei redditi precompilata anche alle imprese e ai lavoratori autonomi.

**Remissione in bonis modello B per sismabonus**

ITALIA OGGI  
31.05.2023

L'art. 2-ter, c. 1, lett. c) D.L. 11/2023 consente di sanare la mancata presentazione nei termini dell'asseverazione di riduzione del rischio sismico (modello B) in relazione a interventi edilizi agevolabili con sismabonus tramite l'utilizzo dell'istituto della remissione in bonis, a condizione che i lavori siano ancora in corso.

---

Accordo Italia-Svizzera per tassazione dei frontalieri	ITALIA OGGI 31.05.2023	È stato approvato l'Accordo relativo all'imposizione dei lavoratori frontalieri e il Protocollo che modifica la Convenzione al fine di evitare le doppie imposizioni tra Italia e Svizzera, dove l'Italia ha rimosso la Svizzera dalla black list degli Stati fiscalmente privilegiati ai fini Irpef.
Liquidazione delle dichiarazioni velocizzate	ITALIA OGGI 01.06.2023	Si prevede di velocizzare la liquidazione delle dichiarazioni dei redditi in modo da consentire all'Agenzia delle Entrate di anticipare il recupero delle imposte dichiarate e non versate spontaneamente attraverso l'invio degli avvisi bonari "flash".
Piattaforma cessione crediti	IL SOLE 24 ORE 01.06.2023	Il Ministero dell'Economia ha affermato che la piattaforma Enel X per la cessione dei crediti sarà pienamente operativa entro il mese di settembre.
Esenzione Pex e immobiliari di gestione	IL SOLE 24 ORE 01.06.2023	Il Ministero dell'Economia ha chiarito ai fini Pex, l'esenzione non spetta nei casi di partecipazioni in immobiliari di gestione.
Requisiti per bonus investimenti Zes	IL SOLE 24 ORE 01.06.2023	Secondo il Ministero dell'Economia, per il credito d'imposta per gli investimenti nelle Zone economiche speciali occorre che gli immobili strumentali acquisiti abbiano il requisito della novità.

---

## L'Agenzia interpreta



Convenzione urbanistica in ambito Iva

INTERPELLO  
N. 326  
DEL 10.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le convenzioni urbanistiche vanno assoggettate a Iva, se diverse da quelle che comportano la cessione nei confronti dell'ente pubblico di aree od opere a scomputo di oneri di urbanizzazione.

Super sismabonus e remissione in bonis

INTERPELLO  
N. 332  
DEL 10.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i contribuenti che hanno omesso di presentare la comunicazione di cessione/sconto in fattura entro il 31.03.2023 e che devono inoltre correggere un'asseverazione tardiva di efficacia degli interventi per la riduzione del rischio sismico (cosiddetto "allegato B"), possono sanare entrambe le anomalie al costo di 500 euro.

Contrasto alle false partite Iva

PROVVEDIMENTO  
N. 156803  
DEL 16.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha attuato le disposizioni dell'art. 1, cc. 148 e 149 L. 197/2022, che mirano a rafforzare il presidio di contrasto alle frodi delle false partite Iva.

Stabile organizzazione

INTERPELLO  
N. 336  
DEL 01.06.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'attività promozionale svolta dalla stabile organizzazione e diretta a facilitare la conclusione dei contratti della casa madre determina un suo ruolo attivo nell'operazione. Per questo motivo si applica l'Iva italiana.

Società tra professionisti e visto di conformità

INTERPELLO  
N. 335  
DEL 01.06.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il professionista con partita Iva propria e abilitato a Entratel ha la possibilità di ottenere l'autorizzazione ad apporre il visto di conformità se produce una polizza assicurativa stipulata, a suo favore, dalla società tra professionisti di cui è socio.

Bonus Sud

PROVVEDIMENTO  
N. 188347  
DEL 16.05.2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha sbloccato la possibilità di richiedere il bonus per gli investimenti nel

---

Mezzogiorno anche per le spese sostenute nel 2023.

---

ISA periodo d'imposta 2022

CIRCOLARE  
N. 12/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha previsto le liste selettive per i controlli fiscali in base agli ISA su base triennale anche per il periodo d'imposta 2022.

---

## Il Giudice ha sentenziato



**Doppia cessione  
intra-UE**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 14853/2023

La Cassazione ha precisato che il regime Iva dell'operazione relativa alla doppia cessione intra-Ue non risente di chi cura il trasporto, in quanto ciò che conta è che l'acquisto effettuato dall'acquirente nazionale sia in funzione della seconda cessione.

**Classificazione  
doganale dichiarata  
all'importazione**

CORTE DI GIUSTIZIA  
TRIBUTARIA DI  
SECONDO GRADO  
DELLA LOMBARDIA  
N. 487/2023

La C.G.T. ha affermato che l'Agenzia delle dogane non ha il potere di rettificare "a tavolino" la voce doganale utilizzata dall'importatore, senza dimostrare quali sono le caratteristiche tecniche del prodotto che legittimano l'applicazione di una diversa voce doganale.

**Onere della prova  
sul contribuente per  
domande di  
rimborso**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 11784/2023

La Cassazione ha affermato che in sede processuale il contribuente deve provare la fondatezza della richiesta e produrre la relativa documentazione, in caso di rigetto di un'istanza di restituzione di imposte e tasse da parte del Fisco o di formazione del silenzio rifiuto sulla domanda.

**Dichiarazione  
infedele per quadri  
lasciati in bianco**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 18532/2023

La Cassazione ha sancito che la mancata compilazione delle voci della dichiarazione riguardanti elementi essenziali ai fini della determinazione complessiva del reddito e dei conseguenti importi dovuti a titolo di imposte non si considera una condotta neutra e comporta l'infedeltà della dichiarazione fiscale.

**Ricorso per somme  
versate e sgravata  
dall'Agenzia delle  
Entrate**

CORTE DI GIUSTIZIA  
TRIBUTARIA DI  
SECONDO GRADO  
DELLA LOMBARDIA  
N. 1710/2023

La C.G.T. non consente di ricorrere per ottemperanza nei confronti dell'Agenzia delle Entrate se le somme iscritte a ruolo sono state dalla stessa sgravate. Il rimborso va richiesto all'Agenzia delle Entrate-Riscossione dal momento che a tale ente sono state versate le somme.

---

**Testimonianza  
scritta nel processo  
tributario**

CORTE DI GIUSTIZIA  
TRIBUNARIA DI PRIMO  
GRADO DI GORIZIA  
N. 26/2023

La C.G.T. con l'ordinanza collegiale n. 26/2023, ha ammesso la prova testimoniale nel processo tributario.

---

**Discriminazione  
delle imposte non  
armonizzate  
dall'Unione Europea**

CORTE  
COSTITUZIONALE  
N. 47/2023

La Corte Costituzionale non ha allineato le garanzie procedurali dei contribuenti soggetti a imposte non armonizzate dall'Ue (Ires, Irpef e Irap) alle più ampie garanzie che la Corte di Giustizia Europea ha creato in materia di imposte armonizzate attraverso la propria giurisprudenza (Iva, accise e dazi doganali).

---

**Rivalutazione quote  
di Banca d'Italia**

CORTE  
COSTITUZIONALE  
N. 108/2023

La Corte Costituzionale conferma che è legittima la norma che, a seguito dell'iscrizione delle quote di Banca d'Italia fra i titoli detenuti per la negoziazione, ha stabilito fiscalmente l'obbligatorietà nel 2013 della loro rivalutazione applicando l'imposta sostitutiva del 26%.

---



## In breve

### **Il rimborso dell'Iva non è precluso in assenza di operazioni attive**

In merito al tema dei rimborsi IVA la Corte di Cassazione ha depositato il 1° giugno 2023, due ordinanze la n. 15570 e la n. 15575.

La prima ordinanza riguarda le condizioni affinché un soggetto passivo possa ottenere il rimborso dell'imposta assolta sugli acquisti, in assenza di operazioni attive. La seconda ordinanza tratta, il rimborso dell'IVA relativa alle spese sostenute su di un immobile oggetto di affitto di ramo d'azienda a terzi.

Sulla base di quanto stabilito nell'ordinanza n. 15570/2023, il diritto al rimborso dell'imposta assolta da una società non può essere escluso solo perché la stessa non ha poi effettuato operazioni attive. Occorre, accertare se gli acquisti sono riconducibili a un'attività "anche meramente preparatoria e strettamente connessa con lo svolgimento dell'attività economica dell'impresa". L'intenzione deve essere confermata da elementi oggettivi e non contrassegnata da finalità fraudolente o abusive.

In particolare, ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA e del rimborso della stessa, spetta al giudice di merito verificare che:

- il bene o il servizio acquistato, anche se non inserito immediatamente nel ciclo produttivo, sia necessario all'organizzazione dell'impresa o funzionale all'iniziativa economica "programmata" in vista della successiva attuazione (es. Cass. nn. 5559/2019 e 3396/2020);
- il mancato utilizzo del bene derivi da cause indipendenti dalla volontà dell'acquirente, sia pure assunte in un'accezione ampia (es. Corte di Giustizia Ue cause C-110/94 e C-734/19).

Nell'ordinanza n. 15575/2023, sono forniti ulteriori chiarimenti in ordine alla qualificazione della natura strumentale o meno di un bene ai fini del rimborso dell'IVA.

A tal proposito, la Cassazione rileva come la sussistenza del diritto al rimborso postuli "una necessaria correlazione fra i beni e i servizi acquistati e l'attività esercitata", nel senso che essi devono risultare inerenti all'impresa, anche laddove si tratti di beni non strumentali in senso proprio, purché siano destinati "alla finalità della produzione o dello scambio

nell'ambito dell'attività dell'impresa stessa". Ai fini del rimborso dell'IVA, deve sussistere, quindi, "un nesso oggettivo tra l'acquisto e l'impiego di beni e servizi".

Occorre verificare che esista un rapporto di inerenza e di stretta strumentalità tra le operazioni passive e l'attività economica svolta dal soggetto passivo o anche solo programmata (Cass. n. 11353/2016).

Con riferimento agli immobili appartenenti alle imprese commerciali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa destinazione senza radicali trasformazioni, è precisato che la strumentalità non può essere riconosciuta a prescindere dalle caratteristiche degli stessi in rapporto con l'attività dell'azienda, ma occorre "la prova della funzione strumentale del bene in relazione all'attività dell'azienda".

Nel caso specifico, la Corte afferma che, al fine di valutare la sussistenza del rapporto di inerenza delle spese sostenute, è necessario verificare se l'immobile sia all'impresa, considerandosi l'attività esercitata in concreto dalla società, e se la cessione in favore di terzi del ramo di azienda non abbia comportato il venir meno del rapporto di inerenza.

## I soggetti che hanno aperto la partita Iva dal 2021 esclusi dagli ISA

---

Il 06.04.2023, durante il resoconto della Commissione degli esperti per gli ISA, è emerso come il 2022 sia stato influenzato dalla crisi dei mercati dovuta al perdurare dell'emergenza sanitaria e alle tensioni geopolitiche che hanno portato all'aumento del prezzo dell'energia, degli alimentari, delle materie prime e dei tassi di interesse.

Per questo motivo, il 28.04.2023 è stato emanato il decreto del Ministero dell'Economia che approva per il periodo d'imposta 2022 ulteriori cause di esclusione dagli ISA e i correttivi congiunturali. Mentre lo scorso anno le cause di esclusione "di tipo emergenziale" erano tre, quest'anno ne è stata aggiunta una quarta che riguarda l'esclusione dagli ISA per i soggetti che hanno aperto la partita IVA a partire dal 01.01.2021. Questi soggetti devono comunque compilare il modello ISA al fine di comunicare i dati economici, contabili e strutturali previsti. Naturalmente, i benefici previsti dal regime premiale sono a loro preclusi.

Indicando una causa di esclusione ISA, non è consentito adeguare il risultato dichiarando ulteriori componenti positivi in quanto si presume che un contribuente che opta per una causa di esclusione abbia operato in un contesto economico o in condizioni significativamente diverse da quelle prese a riferimento per la realizzazione degli indici.

L'acquisizione dei dati resi disponibili nel Cassetto fiscale può essere omessa da parte dei soggetti esclusi dalla compilazione degli ISA i quali devono, oltre alla presentazione del modello, indicare nel quadro RE/RF/RG del modello REDDITI la specifica causa di esclusione, compilare il modello ISA a prescindere dall'importazione delle variabili "precalcolate", senza effettuare il calcolo del punteggio di affidabilità e allegare infine il modello ISA al modello REDDITI.

I correttivi congiunturali incidono sul punteggio di affidabilità complessivo, influenzando sia gli indicatori elementari di affidabilità sia quelli di anomalia. Dal 28 aprile scorso infatti, sul sito dell'Agenzia si apprende che il programma "Il tuo ISA 2023" (versione 1.0.0) considera gli interventi correttivi introdotti dal nuovo DM.

I correttivi riguardano 175 ISA approvati e si possono ricondurre a due tipologie. La prima modifica gli indicatori elementari di affidabilità, quali ricavi e compensi per addetto, valore aggiunto per addetto e reddito per addetto, definiti tramite stime di specifici elementi (input

della produzione, ciclo economico, modelli organizzativi, economie di scala) mentre la seconda modifica riguarda gli indicatori elementari di affidabilità (durata e decumulo delle scorte) e di anomalia definiti dalle rispettive soglie economiche di riferimento.

Come previsto per gli anni precedenti, considerando il giudizio di affidabilità fiscale ottenuto, al netto anche della dichiarazione di ulteriori componenti positivi di reddito, è possibile accedere ai benefici del regime premiale ai fini ISA. Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate n. 140005/2023, oltre a confermare i punteggi che consentono di accedere ai benefici, ha precisato che il sistema non si basa unicamente sul risultato di affidabilità relativo al 2022, ma guarda anche la media del risultato dell'anno e di quello precedente.

# L'Approfondimento

## Il trattamento delle perdite su crediti per le imprese in regime di contabilità semplificata – prima parte

---

### PREMESSA

Con l'art. 1, comma 23 della Legge di Bilancio 2019<sup>1</sup> il Legislatore è intervenuto sulla disciplina delle perdite d'impresa dei soggetti IRPEF riscrivendo i commi 1 e 3 dell'art. 8 del TUIR.

A seguito della riforma, le perdite d'esercizio delle imprese in contabilità semplificata/ordinaria e dei soci delle società di persone in contabilità semplificata/ordinaria sono state equiparate a quanto previsto per le società di capitali, ovvero per i soggetti IRES.

Non esistendo, pertanto, nessuna differenziazione nel trattamento delle perdite d'esercizio, i soggetti IRPEF, al pari di quelli IRES, possono:

- compensare le proprie perdite d'esercizio solo con altri redditi d'impresa maturati nello stesso periodo d'imposta;
- riportare illimitatamente nel tempo le perdite maturate, ma entro il limite dell'80% del reddito prodotto in ogni anno;

---

<sup>1</sup> L'art. 1, comma 23 della Legge n.145/2018 prevede che: "23. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'art. 8:

- 1) al comma 1, le parole: « derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 66 e quelle » sono soppresse;
- 2) il primo e il secondo periodo del comma 3 sono sostituiti dal seguente: « Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, in misura non superiore all'80 per cento dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in essi »;

b) all'art. 56, comma 2, la parola: « complessivo » è soppressa;

c) all'art. 101, comma 6, le parole: « nei successivi cinque periodi d'imposta » sono soppresse;

d) all'art. 116:

- 1) al comma 2, le parole: « del primo e terzo periodo » sono soppresse;
- 2) al comma 2-bis sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: « Si applicano le disposizioni dell'art. 84, comma 3. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è riportabile nei limiti di cui all'art. 84, comma 1, secondo periodo »".

- riportare illimitatamente nel tempo, senza alcun limite, le perdite d'esercizio realizzate nei primi tre anni di attività.

Detto ciò, si deve aggiungere che diversamente da quanto stabilito dall'art. 84 del TUIR<sup>2</sup> per i soggetti IRES, il nuovo comma 3 dell'art. 8 del TUIR prevede che:

- le perdite d'esercizio dei contribuenti IRPEF devono essere, anzitutto, "**compute in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta**";
- la sola differenza eccedente di perdita d'esercizio può essere riportata e utilizzata negli anni successivi in misura non superiore all'80% del reddito conseguito.

Per queste ragioni, un contribuente con più fonti di reddito potrà:

- compensare interamente la perdita d'esercizio maturata in un anno con i redditi prodotti nello stesso anno;

---

<sup>2</sup> L'art. 84 del TUIR afferma che: "1. La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'art. 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'art. 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'articolo 80. 2. Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva. 3. Le disposizioni del comma 1 non si applicano nel caso in cui la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica. La limitazione non si applica qualora:  
a) lettera abrogata;  
b) le partecipazioni siano relative a società che nel biennio precedente a quello di trasferimento hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità e per le quali dal conto economico relativo all'esercizio precedente a quello di trasferimento risultino un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, di cui all'art. 2425 del codice civile, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori. Al fine di disapplicare le disposizioni del presente comma il contribuente interpella l'amministrazione ai sensi dell'art. 11, comma 2, della Legge n. 212/2000, recante lo Statuto dei diritti del contribuente".

- riportare negli anni successivi solo l'eccedenza non compensata, utilizzandola nel limite dell'80% del reddito prodotto.

Occorre aggiungere, infine, che la stessa Legge di Bilancio per il 2019 ha introdotto anche un regime transitorio “*ad hoc*” per le perdite maturate nelle annualità 2017, 2018 e 2019 dalle imprese in contabilità semplificata.

In particolare:

- per il 2017 è stata risolta la questione legata alle perdite d'esercizio maturate a seguito delle rilevanti rimanenze di magazzino derivanti dal passaggio forzato al regime di cassa.

In pratica, l'eccedenza non scomputata “*orizzontalmente*” con redditi di altra natura è stata resa compensabile per il 2018 e per il 2019 in misura non superiore al 40% dei redditi d'impresa prodotti e per il 2020 in misura non superiore al 60% dei redditi d'impresa conseguiti;

- per il 2018 è stato disposto che le perdite d'esercizio risultano compensabili nel limite del 40% dei redditi d'impresa conseguiti nel 2019 e nel limite del 60% dei redditi d'impresa realizzati nel 2020;
- per il 2019 è stato stabilito che le perdite d'esercizio sono compensabili nel limite del 60% dei redditi d'impresa realizzati nel 2020.

Per tutte queste ragioni, gli effetti del regime transitorio si possono considerare esauriti solo a partire dal periodo d'imposta 2021.

## **IL PREVIGENTE REGIME DELLE PERDITE FISCALI DEI SOGGETTI IRPEF IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA**

Prima di esaminare le modifiche apportate dalla Legge di Stabilità per il 2019 alla disciplina delle perdite dei soggetti in contabilità semplificata sembra utile riepilogare brevemente il previgente regime fiscale.

Ebbene, prima della riforma l'art. 8 del TUIR prevedeva delle regole differenti a seconda del regime di contabilità, semplificato o ordinario, adottato dai soggetti IRPEF.

In particolare, a partire dal secondo periodo d'imposta in corso alla data del 1.1.2008, per effetto dei dettami di cui all'art. 1, comma 29 della Legge n. 244/2007 (Legge Finanziaria

per il 2008) le perdite d'esercizio maturate in un anno dalle imprese in contabilità semplificata, in forma individuale o associata, potevano essere utilizzate in compensazione solo "**orizzontalmente**" con tutti gli altri redditi prodotti nello stesso anno, appartenenti anche ad una categoria di reddito diversa da quella del reddito d'impresa.

In pratica, le perdite d'esercizio:

- potevano essere sommate (con segno negativo) agli altri redditi conseguiti dal contribuente nello stesso periodo d'imposta;
- realizzate e non compensate per incapacienza non potevano essere riportate nei periodi successivi a quello in cui erano maturate e, di conseguenza, venivano perse.

### **IL VIGENTE REGIME DELLE PERDITE FISCALI DEI SOGGETTI IRPEF IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA (PERDITE ORDINARIE)**

Per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio per il 2019 le perdite d'esercizio dei soggetti IRPEF sono contraddistinte dai seguenti elementi:

- parità di trattamento delle perdite dei soggetti in contabilità semplificata e dei soggetti contabilità ordinaria;
- facoltà di utilizzare illimitatamente, nel limite dell'80%, le perdite d'esercizio prodotte.

In altri termini, sono applicabili le stesse regole previste per la gestione delle perdite delle società di capitali (soggetti IRES):

- alle imprese in contabilità semplificata e ordinaria;
- ai soci di società di persone in contabilità semplificata e ordinaria.

Sempre in tema riportiamo anche quanto precisato dall'Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi n. 8/E/2019 in cui è stato affermato che le regole per il riporto delle perdite dei soggetti IRPEF si sono "**avvicinate**", a prescindere dal regime di contabilità semplificato o ordinario adottato, a quelle previste per i soggetti IRES.

Di conseguenza, per le perdite d'esercizio maturate dai contribuenti IRPEF:

- è disposta la compensazione esclusiva con redditi d'impresa e non con redditi di altra fonte;
- è previsto il riporto illimitato negli anni successivi dell'eccedenza non utilizzata nel periodo d'imposta di maturazione e la compensazione della stessa in misura non superiore all'80% del reddito prodotto.



Segue una tabella di riepilogo.

	Compensazione orizzontale e facoltà di riporto dell'eccedenza negli anni successivi	Compensazione verticale, facoltà di riporto dell'eccedenza negli anni successivi e utilizzo nel limite dell'80% del reddito conseguito
Perdite dei soggetti IRPEF in contabilità semplificata	<b>NO</b>	<b>SI</b>

### LE PERDITE D'ESERCIZIO "SPECIALI" MATURATE NEI PRIMI TRE PERIODI D'IMPOSTA

A seguito dell'espresso richiamo effettuato dall'art. 8 del TUIR all'art. 84, comma 2 dello stesso TUIR ai soggetti IRPEF è concessa la facoltà di riportare illimitatamente, nella misura del 100%, le perdite d'esercizio conseguite nei primi tre anni di attività.

Premesso ciò, ricordiamo che a norma del comma 2 del citato art. 84 del TUIR le perdite d'esercizio, realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, possono essere scomutate dal reddito d'impresa dei successivi esercizi:

- entro il limite del reddito imponibile;
- per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascun anno;
- se si riferiscono a una nuova attività produttiva.

### IL TRATTAMENTO RISERVATO ALLE PERDITE 2017 – 2019

Evidenziamo per prima cosa che, derogando all'art. 3, comma 1 della Legge n. 212/2000<sup>3</sup>, il nuovo regime delle perdite d'esercizio, introdotto dalla Legge di Bilancio per il 2019, per le imprese IRPEF in regime di contabilità semplificata ha trovato applicazione a partire dal 1.1.2018.

Tuttavia, per i soli soggetti in contabilità semplificata è stata prevista una speciale disciplina transitoria per il biennio 2018 – 2019 e per il periodo d'imposta 2017.

<sup>3</sup> L'art. 3, comma 1 dello Statuto del contribuente sancisce che: "1. Salvo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".

Anno quest'ultimo (2017) in cui le perdite d'esercizio hanno avuto un forte impatto per molti soggetti in contabilità semplificata a causa del passaggio forzato al regime di cassa, introdotto dalla Legge n. 232/2016, con decorrenza dal 1.1.2017.

### **IL REGIME TRANSITORIO PER LE PERDITE PRODOTTE NEL BIENNIO 2018-2019**

L'art. 1, comma 25 della Legge di stabilità per il 2019<sup>4</sup> ha stabilito che alla nuova disciplina sul riporto delle perdite per le imprese in contabilità semplificata, che consente il riporto illimitato nel tempo, nel limite dell'80% del reddito prodotto, fossero applicate le seguenti deroghe:

- **periodo d'imposta 2018.** Le perdite d'esercizio maturate nel 2018 sono compensabili nel periodo d'imposta 2019 in misura non superiore al 40% e in misura non superiore al 60% nell'anno successivo, ovvero nel 2020;
- **periodo d'imposta 2019.** Le perdite d'esercizio sono compensabili nel 2020 in misura non superiore al 60% del reddito d'impresa.

Per questi motivi solo dal periodo d'imposta 2021 la parte di perdita d'esercizio maturata nel biennio 2018 – 2019 e non ancora utilizzata rispettivamente nel 2019 e nel 2020 può essere compensata nel limite dell'80% del reddito prodotto.

Ricordiamo, ad ogni modo, che questa regola non vale se le perdite realizzate dal 2018 sono relative ai primi tre periodi di attività. In tal caso dette perdite rimangono sempre scomputabili dal reddito di esercizio nella misura piena del 100%.

### **IL REGIME TRANSITORIO PER LE PERDITE PRODOTTE NEL 2017**

Lo speciale regime transitorio introdotto dalla Legge di Bilancio per il 2019 ha risolto definitivamente la delicata questione riguardante le perdite d'esercizio maturate nel 2017 a causa del forzato passaggio al regime di cassa, previsto per i soggetti in contabilità semplificata.

Rammendiamo, infatti, che in base alla previgente normativa le perdite d'esercizio dei

---

<sup>4</sup> L'art. 1, comma 25 della Legge n. 145/2018 afferma che: "In deroga al primo periodo del comma 3 dell'art. 8 DPR n. 917/1986, come modificato dal comma 23 del presente articolo, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 66 del medesimo testo unico:

- a) del periodo d'imposta 2018 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40 per cento e al 60 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- b) del periodo d'imposta 2019 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi".

soggetti in contabilità semplificata:

- potevano essere compensate anche con i redditi di altra natura;
- non potevano essere riportate nei periodi d'imposta successivi a quello di formazione.

Ebbene, l'applicazione di questa regola all'anno 2017, ovvero al periodo d'imposta relativo al passaggio obbligatorio al regime di cassa per i soggetti in contabilità semplificata, aveva creato significative problematiche a moltissime imprese.

A tal riguardo evidenziamo, infatti, che nel 2017, anno di ingresso nel regime di cassa, il valore delle rimanenze finali del periodo d'imposta 2016 era diventato come di consueto un componente negativo di reddito (rimanenze iniziali al 1.1.2017). Questo valore, però, non poteva più essere bilanciato dalle rimanenze finali del 2017, dato che il regime di cassa non prevede l'esistenza delle rimanenze. Ciò aveva comportato per molti soggetti in contabilità semplificata l'emersione di rilevanti perdite che con le previgenti regole potevano essere compensate, seppur anche con altri redditi di fonte diversa oltre a quelli d'impresa, solo in quell'anno, senza la possibilità di riporto in avanti nel tempo.

Con l'intento di rimediare a questa situazione l'art. 1 comma 26 della Legge di Stabilità per il 2019<sup>5</sup> ha disposto che le perdite d'esercizio maturate nel 2017, che non avevano trovato capienza con le regole fissate dalla precedente disciplina, potevano essere compensate:

- nel biennio 2018-2019 in misura non superiore al 40% dei redditi conseguiti in quegli anni;
- nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% del reddito d'impresa conseguito.

Di conseguenza, solo dal periodo d'imposta 2021 trova applicazione per l'eccedenza di perdita del 2017 l'ordinaria normativa che prevede:

- il riporto e l'utilizzo nel limite dell'80% del reddito prodotto;
- il riporto e l'utilizzo senza alcun limite se la perdita del 2017 è relativa a uno dei primi tre periodi di attività dell'impresa.

---

<sup>5</sup> L'art. 1, comma 26 della Legge n. 145/2018 dispone che: "Le perdite del periodo d'imposta 2017, per la parte non compensata ai sensi dell'art. 8, comma 1, del DPR n. 917/1986, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti:

- a) nei periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- b) nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60 per cento dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi".

# L'Approfondimento

## Decreto alluvioni

---

Dopo molti giorni di chiacchiere politiche, appare sulla Gazzetta Ufficiale del 1° giugno il decreto legge 1° giugno 2023, n. 61 recante “Interventi urgenti per fronteggiare l'emergenza provocata dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023.

Tra le misure contenute nel decreto troviamo:

- la sospensione, dal 1° maggio al 31 agosto 2023, dei termini relativi agli adempimenti e versamenti tributari e contributivi,
- una indennità fino a 3.000 euro per i lavoratori autonomi costretti a interrompere l'attività,
- la cassa integrazione in deroga fino a 90 giorni per i dipendenti che non possono rendere la prestazione lavorativa.

La decorrenza delle disposizioni è fissata al giorno successivo alla sua pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale e cioè dal il 2 giugno 2023.

Vediamo in sintesi le principali novità, riservandoci in un prossimo intervento gli approfondimenti necessari.

### **SOSPENSIONE ADEMPIMENTI**

Come anticipato, il primo tema trattato dal decreto è la sospensione, per i soggetti che, alla data del 1° maggio 2023, avevano la residenza ovvero la sede legale o la sede operativa nei territori indicati nell'allegato 1 al decreto stesso, dei termini per i versamenti tributari in scadenza nel periodo dal 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023.

Analogamente sono sospesi per il medesimo periodo:

- i termini relativi agli adempimenti e ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria;
- i versamenti delle ritenute alla fonte di cui agli articoli 23 e 24 del D.P.R. n. 600 del 1973;

- le trattenute relative alle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, operate dai soggetti in qualità di sostituti d'imposta;
- i versamenti, tributari e non, derivanti dalle cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione, dalle ingiunzioni emesse dagli enti territoriali o dai soggetti affidatari
- i termini degli adempimenti tributari in scadenza dalla data del 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023.

Vengono anche sospesi, per il periodo dal 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023, i termini degli adempimenti, relativi ai rapporti di lavoro, verso le amministrazioni pubbliche previsti a carico di datori di lavoro, di professionisti, di consulenti e centri di assistenza fiscale che abbiano sede o operino nei territori indicati nell'allegato 1, anche per conto di aziende e clienti non operanti nei predetti territori. Conseguentemente, nel medesimo periodo, non trovano applicazione le disposizioni sanzionatorie connesse agli adempimenti.

I comuni interessati sono i seguenti:

<b>EMILIA ROMAGNA</b>		
<b>PROV.</b>	<b>COMUNE</b>	<b>CIRCOSCRIZIONE TERRITORIALE</b>
FE	ARGENTA	Limitatamente alla frazione di Campotto e Lavezzola
BO	BOLOGNA	Limitatamente alla frazione di Paleotto
BO	BORGTOSSIGNANO	Tutto il territorio comunale
BO	BUDRIO	Limitatamente alle frazioni di Prunaro, Vedrana e Vigorso
BO	CASALFIUMANESE	Tutto il territorio comunale
BO	CASTEL DEL RIO	Tutto il territorio comunale
BO	CASTEL GUELFO DI BOLOGNA	Limitatamente alla località di capoluogo ovest
BO	CASTEL MAGGIORE	Limitatamente alle frazioni di Castello
BO	CASTEL SAN PIETRO TERME	Limitatamente alle frazioni di Gaiana e Montecalderaro, Molinonovo e Gallo Bolognese, capoluogo parco Lungo Sillaro
BO	CASTENASO	Limitatamente alle frazioni di Fiesso, Laghetti Madonna di Castenaso, XXV Aprile
BO	DOZZA	Limitatamente al capoluogo
BO	FONTANELICE	Tutto il territorio comunale
BO	IMOLA	Limitatamente alle frazioni di San Prospero, Giardino, Spazzate Sassatelli, Sasso Morelli, Montecatone, Ponticelli, Pieve di Sant'Andrea, Sesto Imolese, Ponte Massa, Tremonti, Autodromo Codrignanese.

BO	LOIANO	Tutto il territorio comunale
BO	MEDICINA	Limitatamente alle frazioni di Villa Fontana, Sant'Antonio, Portonovo, Fiorentina, Buda, Fossatone, Crocetta, Fantuzza, Ganzanigo, San Martino, Via Nuova
BO	MOLINELLA	Limitatamente alle frazioni di Selva Malvezzi e San Martino in Argine
BO	MONGHIDORO	Tutto il territorio comunale
BO	MONTE SAN PIETRO	Limitatamente alle frazioni di Monte San Giovanni, Calderino, Loghetto, Amola
BO	MONTERENZIO	Tutto il territorio comunale
BO	MONZUNO	Tutto il territorio comunale
BO	MORDANO	Tutto il territorio comunale
BO	OZZANO DELL'EMILIA	Limitatamente alla frazione Quaderna zona industriale, Ciagniano, Settefonti, Montearmato, Cà del Rio, Molino del Grillo, Noce Mercatale
BO	PIANORO	Limitatamente alla frazione di Paleotto, Botteghino e Livergnano
BO	SAN BENEDETTO VAL DI SAMBRO	Limitatamente alla frazione di Bacucco, Ca' Nova Galeazzi e Molino della Valle
BO	SAN LAZZARO DI SAVENA	Limitatamente alla frazione di Ponticella, Farneto, Pizzocalbo, Borgatella di Idice e Cicogna
BO	SASSO MARCONI	Limitatamente alle frazioni di Mongardino e Tignano
BO	VALSAMOGGIA	Limitatamente alle frazioni Savigno, Monteveglio e Castello di Serravalle
FC	BAGNO DI ROMAGNA	Tutto il territorio comunale
FC	BERTINORO	Tutto il territorio comunale
FC	BORGHI	Tutto il territorio comunale
FC	CASTROCARO TERME E TERRA DEL SOLE	Tutto il territorio comunale
FC	CESENA	Tutto il territorio comunale
FC	CESENATICO	Tutto il territorio comunale
FC	CIVITELLA DI ROMAGNA	Tutto il territorio comunale
FC	DOVADOLA	Tutto il territorio comunale
FC	FORLI'	Tutto il territorio comunale
FC	FORLIMPOPOLI	Tutto il territorio comunale
FC	GALEATA	Tutto il territorio comunale
FC	GAMBETTOLA	Tutto il territorio comunale
FC	GATTEO	Tutto il territorio comunale
FC	LONGIANO	Tutto il territorio comunale
FC	MELDOLA	Tutto il territorio comunale

FC	MERCATO SARACENO	Tutto il territorio comunale
FC	MODIGLIANA	Tutto il territorio comunale
FC	MONTIANO	Tutto il territorio comunale
FC	PORTICO E SAN BENEDETTO	Tutto il territorio comunale
FC	PREDAPPIO	Tutto il territorio comunale
FC	PREMILCUORE	Tutto il territorio comunale
FC	ROCCA SAN CASCIANO	Tutto il territorio comunale
FC	RONCOFREDDO	Tutto il territorio comunale
FC	SAN MAURO PASCOLI	Tutto il territorio comunale
FC	SANTA SOFIA	Tutto il territorio comunale
FC	SARSINA	Tutto il territorio comunale
FC	SAVIGNANO SUL RUBICONE	Tutto il territorio comunale
FC	SOGLIANO AL RUBICONE	Tutto il territorio comunale
FC	TREDOZIO	Tutto il territorio comunale
FC	VERGHERETO	Tutto il territorio comunale
RA	ALFONSINE	Tutto il territorio comunale
RA	BAGNACAVALLO	Tutto il territorio comunale
RA	BAGNARA DI ROMAGNA	Tutto il territorio comunale
RA	BRISIGHELLA	Tutto il territorio comunale
RA	CASOLA VALSENO	Tutto il territorio comunale
RA	CASTEL BOLOGNESE	Tutto il territorio comunale
RA	CERVIA	Tutto il territorio comunale
RA	CONSELICE	Tutto il territorio comunale
RA	COTIGNOLA	Tutto il territorio comunale
RA	FAENZA	Tutto il territorio comunale
RA	FUSIGNANO	Tutto il territorio comunale
RA	LUGO	Tutto il territorio comunale
RA	MASSA LOMBARDA	Tutto il territorio comunale
RA	RAVENNA	Tutto il territorio comunale
RA	RIOLO TERME	Tutto il territorio comunale
RA	RUSSI	Tutto il territorio comunale
RA	SANT'AGATA SUL SANTERNO	Tutto il territorio comunale
RA	SOLAROLO	Tutto il territorio comunale
RN	MONTESCUDO	Tutto il territorio comunale
RN	CASTELDELICI	Tutto il territorio comunale
RN	SANT'AGATA FELTRIA	Tutto il territorio comunale
RN	NOVAFELTRIA	Tutto il territorio comunale



RN	SAN LEO	Tutto il territorio comunale
<b>MARCHE</b>		
PU	FANO	Tutto il territorio comunale
PU	GABICCE MARE	Tutto il territorio comunale
PU	MONTE GRIMANO TERME	Tutto il territorio comunale
PU	MONTELABBATE	Tutto il territorio comunale
PU	PESARO	Tutto il territorio comunale
PU	SASSOCORVARO AUDITORE	Tutto il territorio comunale
PU	URBINO	Tutto il territorio comunale
<b>TOSCANA</b>		
FI	FIRENZUOLA	Tutto il territorio comunale
FI	MARRADI	Tutto il territorio comunale
FI	PALAZZUOLO SUL SENIO	Tutto il territorio comunale
FI	LONDA	Tutto il territorio comunale

#### **GIUSTIZIA CIVILE E PENALE**

Anche con riferimento ai procedimenti civili e penali, le udienze fissate tra il 16 maggio 2023 e il 31 maggio 2023 innanzi ai tribunali di Ravenna e di Forlì e presso gli uffici del giudice di pace di Faenza, di Lugo, di Ravenna e di Forlì, sono rinviate d'ufficio a data successiva al 31 maggio 2023.

Dal 16 maggio 2023 al 31 maggio 2023 è sospeso il decorso dei termini per il compimento di qualsiasi atto dei procedimenti civili e penali pendenti presso gli uffici giudiziari.

Si intendono pertanto sospesi, per la stessa durata, i termini per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio e dei procedimenti esecutivi, per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali.

#### **GIUSTIZIA AMMINISTRATIVA, CONTABILE, MILITARE E TRIBUTARIA**

Come per le udienze civili e penali, dal 1° maggio 2023 al 31 luglio 2023, sono sospesi i termini processuali per il compimento di qualsiasi atto nei giudizi amministrativi, contabili, militari e tributari, ivi compresi quelli per la proposizione degli atti introduttivi del giudizio, per le impugnazioni e per la proposizione di ricorsi amministrativi, nei casi in cui almeno una delle parti alla data del 1° maggio 2023 era residente, domiciliata o aveva sede nei territori indicati nell'allegato 1 sopra riportato.



## **SOSPENSIONE DEI PROCEDIMENTI E DEI TERMINI AMMINISTRATIVI**

Per il periodo dal 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023, nei confronti dei soggetti che alla data del 1° maggio 2023 avevano la residenza, il domicilio ovvero la sede legale o la sede operativa nei territori indicati nell'allegato 1, sono sospesi tutti i termini ordinatori o perentori, propedeutici, endo procedimentali, finali ed esecutivi relativi a procedimenti amministrativi, comunque denominati, pendenti alla data del 1° maggio 2023 o iniziati successivamente a tale data, ivi inclusi quelli sanzionatori e quelli relativi ai termini per la presentazione della domanda di partecipazione a procedure concorsuali, ad esclusione dei termini e dei procedimenti regolati con ordinanze di protezione civile adottate per il coordinamento e la gestione dello stato di emergenza di cui alle delibere del Consiglio dei ministri del 4 maggio 2023, del 23 maggio e del 25 maggio 2023.

## **SCUOLE**

Altro tema affrontato riguarda le scuole. Al fine di consentire la tempestiva ripresa della regolare attività didattica nelle istituzioni scolastiche che hanno sede nei territori interessati dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di Misure a sostegno delle istituzioni scolastiche dei territori colpiti dall'emergenza di cui all'allegato 1 è stato istituito un fondo, denominato «Fondo straordinario a sostegno della continuità didattica», con lo stanziamento di 20 milioni di euro per l'anno 2023, finalizzato, tra l'altro, all'acquisizione di beni, servizi e lavori funzionali a garantire la continuità didattica e a potenziare e supportare la didattica a distanza, nonché di attrezzature, arredi, servizi di pulizia, interventi urgenti di ripristino degli spazi interni ed esterni, servizi di trasporto sostitutivo temporaneo, locazione di spazi e noleggio di strutture temporanee.

## **AMMORTIZZATORI SOCIALI**

Considerando che le imprese colpite dagli eventi atmosferici sono impossibilitate a ricominciare immediatamente l'attività lavorativa sono stati attivati gli ammortizzatori fiscali. Pertanto, ai lavoratori subordinati del settore privato che, alla data del 1° maggio 2023, risiedono o sono domiciliati oppure lavorano presso un'impresa che ha sede legale od operativa in uno dei territori indicati nell'allegato 1 e che sono impossibilitati a prestare attività lavorativa a seguito degli eventi straordinari emergenziali è riconosciuta dall'INPS, in ogni caso entro il limite temporale del 31 agosto 2023 ferme restando le durate massime stabilite dal decreto, una integrazione al reddito, con relativa contribuzione figurativa, di

importo mensile massimo pari a quello previsto per le integrazioni salariali di cui all'articolo 3 del D.Lgs. 148/2015. La medesima integrazione al reddito è riconosciuta anche ai lavoratori privati dipendenti, impossibilitati in tutto o in parte a recarsi al lavoro, ove residenti o domiciliati nei medesimi territori e ai lavoratori agricoli impossibilitati a prestare l'attività lavorativa per il medesimo evento straordinario.

#### **INTERVENTI PER I LAVORATORI AUTONOMI**

Altro giusto intervento di sostegno è rivolto al mondo imprenditoriale e professionale. Infatti, per il periodo dal 1/5/2023 al 31/8/2023, in favore dei degli iscritti a qualsiasi forma obbligatoria di previdenza ed assistenza che alla data del 1° maggio 2023, risiedono o sono domiciliati ovvero operano, esclusivamente o, nel caso degli agenti e rappresentanti, prevalentemente in uno dei Comuni indicati nell'allegato 1 e che abbiano dovuto sospendere l'attività a causa degli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, è riconosciuta una indennità una tantum, nel rispetto della normativa europea e nazionale in materia di aiuti di Stato, pari a euro 500 per ciascun periodo di sospensione non superiore a quindici giorni e comunque nella misura massima complessiva di euro 3.000. I soggetti interessati sono:

- i collaboratori coordinati e continuativi;
- i titolari di rapporti di agenzia e di rappresentanza commerciale;
- i lavoratori autonomi o professionisti;
- i titolari di attività di impresa.

L'indennità è riconosciuta ed erogata dall'Inps, a domanda adeguatamente documentata, nel limite di spesa complessivo pari a 253,6 milioni di euro per l'anno 2023.

#### **FONDO DI GARANZIA PER LE PICCOLE E MEDIE IMPRESE**

Con decorrenza dal 2 giugno e fino al 31 dicembre 2023, la garanzia del Fondo di cui all'articolo 2, comma 100, lettera a), della legge 23 dicembre 1996, n. 662, è concessa, in favore delle imprese localizzate nei territori indicati nell'allegato 1, a titolo gratuito e fino alla misura:

- a) nel caso di garanzia diretta, dell'80% dell'operazione finanziaria;
- b) nel caso di riassicurazione, del 90% dell'importo dell'operazione finanziaria garantito dal garante di primo livello.

#### **SOSPENSIONE DI TERMINI IN FAVORE DELLE IMPRESE**



Per le società e le imprese che, alla data del 1° maggio 2023, avevano la sede operativa nei territori indicati nell'allegato 1, sono sospesi dal 1° maggio 2023 e sino al 30 giugno 2023, senza applicazione di sanzioni e interessi:

- i versamenti riferiti al diritto annuale delle Camere di Commercio (di cui all'articolo 18 della L. 580 del 1993);
- gli adempimenti contabili e societari in scadenza entro il 30/6/2023;
- il pagamento delle rate dei mutui e dei finanziamenti di qualsiasi genere, ivi incluse le operazioni di credito agrario di esercizio e di miglioramento e di credito ordinario, erogati dalle banche, nonché dagli intermediari finanziari iscritti nell'albo.

### **SETTORE AGRICOLO**

Un intervento è previsto anche per le imprese agricole di cui all'articolo 2135 C.c., ivi comprese le cooperative che svolgono l'attività di produzione agricola, iscritte nel registro delle imprese o nell'anagrafe delle imprese agricole istituita presso le regioni interessate dagli eventi alluvionali verificatisi a partire dal 1° maggio 2023, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, che hanno subito danni eccezionali a seguito dei predetti eventi e che, al verificarsi dell'evento, non beneficiavano della copertura recata da polizze assicurative a copertura del rischio alluvione alle produzioni agricole e del rischio piogge alluvionali alle strutture aziendali. Queste aziende possono accedere agli interventi previsti per favorire la ripresa dell'attività economica e produttiva di cui all'articolo 5 del D.Lgs. 102 del 2004, anche in deroga alle disposizioni di cui al comma 4 del medesimo articolo 5 e complemento degli aiuti erogati dal Fondo mutualistico nazionale per la copertura dei danni catastrofali meteorologici alle produzioni agricole causati da alluvione, gelo o brina e siccità, di cui all'articolo 1, commi da 515 a 518, della L. 234 del 2021.

### **CONCLUSIONI**

Con questo intervento abbiamo analizzato in maniera sintetica i contenuti del D.L. n. 61 del 1/6/2023 con il fine di dare le prime informazioni in maniera il più tempestiva possibile. Con i prossimi numeri del quaderno cercheremo di addentrarci nelle specificità anche attendendo le istruzioni operative che le Amministrazioni interessate pubblicheranno.

# L'Approfondimento

## Il nuovo principio contabile OIC 34

---

### PREMESSA

Il 19 aprile scorso è stata pubblicata la versione definitiva dell'OIC 34 sui ricavi, portando a termine un progetto iniziato nel 2019 con la pubblicazione del *Discussion Paper* "Ricavi" da parte dell'OIC e la successiva bozza dell'OIC 34 messa in consultazione nel 2021.

Viene quindi introdotto, per la prima volta in Italia, un principio contabile che disciplina i ricavi, in quanto l'impostazione degli OIC era prevalentemente basata sulla contabilizzazione delle attività e passività di bilancio. Il principio contabile, che si applicherà ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 01.01.2024, si affianca a quello relativo ai crediti, l'OIC 15.

L'ambito di applicazione dell'OIC 34 riguarda tutte le operazioni che comportano la rilevazione di ricavi derivanti dalla vendita di beni e dalla prestazione di servizi, indipendentemente dalla loro classificazione nel Conto economico (voce A1 – Ricavi delle vendite e delle prestazioni o voce A5 – Altri ricavi). Restano esclusi soltanto le cessioni di azienda, i fitti attivi, i ristorni e i lavori in corso su ordinazione per cui si continuerà ad applicare l'OIC 23. Sono inoltre escluse dall'ambito di applicazione del principio contabile anche le transazioni che non hanno finalità di compravendita.

È importante sottolineare che per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata o che redigono il bilancio delle micro imprese sono previste delle semplificazioni contabili.

Un'ulteriore novità significativa è relativa alla disciplina della contabilizzazione dei ricavi per la prestazione di servizi, in quanto dalle precedenti consultazioni in materia era emersa l'esigenza di chiarire se tali ricavi dovessero essere rilevati solo dopo aver terminato la prestazione o se, in alcuni casi, potessero essere contabilizzati in proporzione al lavoro svolto. L'OIC 34 definisce a quali condizioni tali ricavi debbano essere rilevati in Conto economico in base allo stato di avanzamento. In particolare, coerentemente con quanto previsto dall'OIC 23 per i lavori in corso su ordinazione, l'OIC 34 prevede che tali ricavi siano rilevati in base allo stato di avanzamento (o percentuale di completamento), quando il diritto al corrispettivo per il venditore matura in proporzione alla prestazione eseguita e l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

## L'UNITA' ELEMENTARE DI CONTABILIZZAZIONE

Con riferimento alle vendite di beni, un aspetto particolarmente significativo è relativo all'individuazione di "unità elementari di contabilizzazione", che devono essere contabilizzate separatamente, in quanto un contratto di vendita può includere prestazioni diverse.

Infatti, come citato nell'OIC 34, al momento della rilevazione iniziale il redattore di bilancio deve procedere con l'analisi del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione. Nello specifico devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promessi al cliente. La segmentazione del contratto è necessaria in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente.

Tra le singole unità elementari di contabilizzazione, il redattore del bilancio non deve considerare:

- i beni e i servizi previsti dal contratto che sono integrati o interdipendenti tra loro. Ciò accade quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri;
- le prestazioni previste dal contratto che non rientrano nelle attività caratteristiche della società. Ciò accade in presenza di operazioni e concorsi a premio in cui il cliente ha diritto a ricevere esclusivamente beni o servizi diversi da quelli venduti dalla società. In tal caso, il costo che la società prevede di sostenere per la corresponsione del premio è rilevato a fondo oneri senza rettificare i ricavi.

Inoltre, non è necessario separare le singole unità elementari di contabilizzazione quando ciascuna delle prestazioni previste dal contratto di vendita viene effettuata nello stesso esercizio.

Si rammenta, come citato in premessa, che in presenza di contratti non particolarmente complessi dove la separazione delle singole unità elementari di contabilizzazione produce effetti irrilevanti la società può, ai sensi dell'articolo 2423, comma 4 del Codice civile, non applicare la suddivisione di cui al paragrafo precedente. Si presume che possano ricorrere a tale disposizione le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'articolo 2435-bis del Codice civile oppure le società che redigono il bilancio delle microimprese ai sensi dell'articolo 2435-ter del Codice civile.

## IL PREZZO DEL CONTRATTO E DELLE SINGOLE UNITA' ELEMENTARI

Come affermato dall'OIC 34, il prezzo complessivo del contratto è allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione sulla base del rapporto tra il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione e la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto. I prezzi di vendita sono da considerarsi al netto degli sconti normalmente praticati.

Il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione è quello previsto contrattualmente a meno che il prezzo contrattuale non sia significativamente diverso dal listino prezzi, tenuto conto degli sconti normalmente praticati. In assenza di un prezzo di riferimento, la società può stimare il prezzo di vendita delle singole unità elementari di contabilizzazione con i seguenti metodi:

- metodo della valutazione dei prezzi di mercato: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei prezzi del mercato in cui opera. Questo metodo può anche prevedere il riferimento ai prezzi praticati dai concorrenti della società per beni o servizi simili e l'aggiustamento di detti prezzi per riflettere i costi e i margini della società;
- metodo dei costi attesi più margine: la società stima il prezzo di vendita sulla base dei costi sostenuti o da sostenere per adempiere il contratto e aggiunge un margine adeguato per il bene o servizio in questione;
- metodo residuale: la società stima il prezzo di vendita a sé stante del bene o del servizio in misura pari alla differenza tra il prezzo complessivo del contratto e la somma dei prezzi di vendita a sé stanti osservabili di altri beni o servizi inclusi nel contratto.

Nel caso in cui la società, applicando uno dei suddetti metodi, non riesca a stimare attendibilmente il prezzo di vendita delle unità elementari di contabilizzazione, il prezzo di vendita di tali unità è pari al costo sostenuto.

## LE VENDITE DI BENI

Ai sensi dell'OIC 34, per le unità elementari di contabilizzazione che rappresentano la vendita di beni, i ricavi sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

- è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita;
- l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile.

Nel valutare se il trasferimento sostanziale dei rischi sia avvenuto, la società tiene conto sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica). Tuttavia, non tiene conto del rischio di credito, in quanto questo incide sulla valutazione della recuperabilità dei crediti iscritti in bilancio e non sull'iscrizione del ricavo.

Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva. In buona sostanza, questo avviene con il trasferimento della proprietà bene, ovvero con il passaggio dei rischi e dei benefici ad esso connessi.

I benefici sono intesi come i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene. Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione. Alcuni esempi delle modalità con cui il cliente può ottenere tali benefici sono i seguenti:

- l'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
- l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
- l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri;
- la vendita o lo scambio dei beni.

## **LE PRESTAZIONI DI SERVIZI**

L'OIC 34 disciplina in modo analitico anche i ricavi per prestazioni di servizi.

In particolare, gli stessi sono rilevati a conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita;
- l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Lo stato di avanzamento può essere determinato con vari metodi. Il redattore di bilancio procederà con il metodo che conduce ad una determinazione attendibile dei servizi prestati.

In relazione al tipo di operazione, i metodi possono essere rappresentati dalla:

- proporzione tra le ore di lavoro svolto alla data di bilancio e le ore complessive di lavoro stimate per effettuare il lavoro;

- proporzione tra i costi sostenuti alla data di bilancio e i costi totali dell'operazione stimati;
- proporzione tra i servizi effettuati alla data di bilancio ed i servizi totali previsti nel contratto.

Nel caso in cui la società non possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.

## **CORRISPETTIVI VARIABILI**

Con riferimento ai corrispettivi variabili (per esempio incentivi, premi risultato, sconti, abbuoni, penalità e resi), il documento OIC precisa che:

- i corrispettivi aggiuntivi (ad esempio incentivi e premi risultato) sono inclusi nel prezzo complessivo del contratto di vendita solo nel momento in cui divengono ragionevolmente certi;
- sconti, abbuoni, penalità e resi sono da contabilizzarsi in riduzione dei ricavi sulla base della migliore stima del corrispettivo tenendo conto dell'esperienza storica e/o di elaborazioni statistiche; per la stima di tale valore può essere utilizzato uno dei seguenti metodi:
  - o la media ponderata dei possibili importi del corrispettivo;
  - o l'importo più probabile, quando il contratto ha soltanto due risultati possibili (ad esempio, il contratto prevede una penale di importo fisso in caso di ritardata consegna).

## **INFORMAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA**

Per i soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria, nella nota integrativa devono essere indicati:

- i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; (articolo 2427, comma 1, n. 1, C.c.). In aggiunta a ciò, nel fornire



le informazioni di cui al numero 1 comma 1, articolo 2427, C.c., la società indica in nota integrativa le seguenti informazioni se rilevanti:

- la metodologia utilizzata per la determinazione del prezzo complessivo del contratto in presenza di corrispettivi variabili. Nel caso di attualizzazione del prezzo complessivo si applica la relativa informativa prevista dall'OIC n. 15 "Crediti";
- il metodo utilizzato per l'allocazione del prezzo complessivo del contratto alle singole unità elementari di contabilizzazione;
- la metodologia utilizzata per determinare lo stato di avanzamento in caso di prestazioni di servizi;
- la ripartizione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni secondo categorie di attività ed aree geografiche (articolo 2427, comma 1, n. 10, C.c.).

Per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata, nella nota integrativa devono essere indicati i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato (articolo 2427, comma 1, n. 1, C.c.), tralasciando tutto il resto.

## **UN CASO PRATICO: VENDITE DI BENI**

Una società che produce capi di abbigliamento vende 500 unità di beni ai suoi clienti, ad un prezzo di 100 euro ciascuno, nel corso dell'esercizio 2023. La società stima che il costo unitario medio di ciascun bene sia di 70 euro.

Al fine di incrementare gli ordini da parte del cliente, la società concede allo stesso la possibilità di restituire i beni entro 120 giorni dall'acquisto e di ricevere l'importo totale pagato.

In ottemperanza alle disposizioni del nuovo Principio Contabile OIC n. 34, la società deve innanzitutto procedere con l'analisi del contratto stipulato con il cliente al fine di identificare le singole componenti.

Nel caso in esame, vi è una singola unità elementare di contabilizzazione che corrisponde alla fornitura di beni. Il relativo ricavo viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici.

In particolare, per valutare il trasferimento sostanziale dei rischi, la società tiene conto sia di fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia di fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica); mentre per valutare il trasferimento inerente i benefici, lo stesso avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva.

Come definito dall'OIC 34, *“nel caso di vendite con diritto di reso, che non si prestano ad una valutazione per massa del rischio di restituzione del bene, i ricavi sono rilevati a conto economico al momento della vendita solo se il venditore è ragionevolmente certo, sulla base dell'esperienza storica, di elementi contrattuali e di dati previsionali, che il cliente non restituirà il bene”*.

In questa fattispecie, non essendosi trasferiti integralmente i rischi, nel caso in cui la società effettui una valutazione per massa del rischio di reso dei beni venduti, si applica quanto disposto dall'OIC 34, per determinare l'ammontare della passività classificata tra i fondi oneri.

Dato che la società reputa che i clienti restituiranno il 5% dei prodotti venduti (pari a 25 unità di prodotti), di conseguenza iscriverà un fondo oneri pari a 2.500 euro (25 unità x 100 euro) in contropartita alla rettifica del ricavo.

Infine, la contabilizzazione di una vendita con diritto di reso comporta l'iscrizione, in una voce separata tra le rimanenze, del bene venduto al valore contabile originario a cui era iscritto a magazzino e, nel caso in cui tale valore non risulti determinabile, la rilevazione può avvenire anche al costo medio del bene venduto. In tal caso, la società deve rilevare l'importo di 1.750 euro (pari al costo di 70 euro per 25 unità) in contropartita della variazione di magazzino.

## UN CASO PRATICO: VENDITE DI BENI E SERVIZI

Una società alla data del 01.01.2023 conclude un contratto con il proprio cliente per la vendita di un'automobile per 25.000 euro. Il prezzo dell'automobile include 4 tagliandi gratuiti per i primi 4 anni.

La società deve procedere con l'analisi del contratto di vendita, al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione, e poi procedere con l'allocazione del prezzo complessivo alle singole componenti tenendo conto del proprio listino prezzi.

In tale esempio, le due unità elementari di contabilizzazione sono le seguenti:

- vendita del bene,
- prestazione del servizio (4 tagliandi).

Sulla base del listino prezzi della società, il valore di un singolo tagliando è pari a 500 euro mentre il valore dell'automobile è pari ad 23.000 euro.

Il ricavo relativo alla vendita del bene viene rilevato quando avviene il sostanziale trasferimento dei rischi e dei benefici, mentre quello relativo alla prestazione di servizi quando l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore maturi via via che la prestazione è eseguita e l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.

Entrambe le condizioni sono verificate in quanto:

- il ricavo relativo alla vendita si realizza con il passaggio di proprietà iscritto nei pubblici registri automobilistici;
- il ricavo relativo alla prestazione di servizi si realizza con la esecuzione dei singoli tagliandi, anno per anno, a corrispettivo predeterminato.

Fermo restando che l'incasso complessivo relativo alla vendita dell'automobile, comprensivo dell'omaggio dei 4 tagliandi, sarà di 25.000 euro mentre la contabilizzazione del ricavo sarà di 23.000 euro, si dovrà rilevare un risconto passivo per la differenza che verrà stornato di anno in anno, a termine delle singole prestazioni relative ai tagliandi.

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata e micro possono avvalersi della semplificazione prevista dal paragrafo 18 dell'OIC 34. Pertanto, poiché si tratta di un contratto non complesso la cui separazione in singole unità elementari di contabilizzazione produrrebbe degli effetti irrilevanti, la società procede con:

- la rilevazione del ricavo dell'unica unità elementare di contabilizzazione (la vendita del bene) per 25.000 euro al 31.12.2022;
- la stima di un accantonamento al fondo rischi e oneri pari al costo che presume di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione (4 tagliandi gratuiti) pari a 2.000 euro, il quale può essere stornato mano a mano che si contabilizzano i tagliandi annuali.

# L'Approfondimento

## Dichiarazione dei redditi integrativa, tardiva e omessa

---

In questi mesi gli studi tributari si stanno dedicando, oltre alle chiusure dei bilanci, anche alla predisposizione delle dichiarazioni fiscali.

Succede che, necessitando di controllare dei riporti da precedenti dichiarazioni, ci si accorga che:

- la dichiarazione presentata conteneva degli errori;
- la dichiarazione non sia stata presentata.

Vediamo, con questo intervento, di analizzare le seguenti fattispecie di dichiarazioni, considerando che le regole sono vevoli sia per le dichiarazioni riferite alle imposte sui redditi che per l'IVA e l'IRAP:

- dichiarazione correttiva nei termini;
- dichiarazione tardiva;
- dichiarazione integrativa entro l'anno successivo;
- dichiarazione integrativa oltre l'anno successivo;
- dichiarazione omessa.

Seppure in questo intervento trattiamo delle imposte sui redditi ed IRAP, rammentiamo che le regole sono vevoli anche per l'IVA, ma con scadenze differenti rispetto alle imposte sui redditi.

### Soggetti e modelli interessati

I soggetti tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi al fine di comunicare all'Amministrazione Finanziaria i dati fiscali del periodo d'imposta 2022, dovevano adempiere a tale obbligo entro scadenze stabilite e correlate alla tipologia di contribuente interessato. Nel dettaglio:

- in caso di presentazione della dichiarazione in **forma cartacea** presso un ufficio postale, l'adempimento deve essere effettuato dal 2 maggio al 30 giugno 2023;

- nell'ipotesi di **trasmissione telematica** del Modello Redditi il termine è fissato all'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio che, per i soggetti con periodo d'imposta solare, coincide con il 30 novembre 2023.

La mancata trasmissione o presentazione della dichiarazione entro la scadenza prevista, o l'invio del modello dichiarativo con dati errati o incompleti, può determinare tre fattispecie:

- dichiarazione integrativa;
- dichiarazione entro i 90 giorni;
- dichiarazione omessa.

<b>Soggetti</b>	<b>Modelli</b>
Persone fisiche	Modello Redditi PF/IRAP
Società di persone ed equiparate	Modello Redditi SP/IRAP
Società di capitali	Modello redditi SC/IRAP
Enti commerciali ed equiparati	Modello Redditi SC/IRAP
Enti non commerciali ed equiparati	Modello Redditi ENC/IRAP

### **Dichiarazione integrativa**

La correzione di errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione nel Modello Redditi o nell'IRAP di un maggiore o minore debito d'imposta, o un maggiore o minore credito, è possibile attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2 commi 8 e 8-bis del DPR 322/98. Tale dichiarazione integrativa potrà essere trasmessa entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione da correggere (art. 43 DPR 600/73).

La rettifica o la correzione di una dichiarazione già presentata, avviene mediante la trasmissione di un nuovo Modello compilato in tutte le sue parti. Tuttavia, il presupposto per poter presentare la dichiarazione integrativa è che sia stata validamente presentata la dichiarazione originaria (anche nell'ipotesi in cui sia stata presentata entro novanta giorni dal termine di scadenza, fatta salva l'applicazione delle sanzioni).

Per la compilazione del Modello Redditi e dell'IRAP "integrativi" (PF, SP, SC, ENC), occorrerà riporre particolare attenzione al frontespizio. Nello specifico, la sezione "**Tipo di**

**dichiarazione**” prevede diverse opzioni che dovranno essere compilate in relazione alla tipologia di dichiarazione integrativa.

Casella frontespizio Modello Redditi/IRAP	Tipologia di integrativa
Dichiarazione integrativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Codice 1, nell'ipotesi prevista dall'art. 2 c. 8 DPR 322/98;</li> <li>• Codice 2, per rettificare la dichiarazione già presentata in base alle comunicazioni inviate dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 1, c. 634 - 636, L. 190/2014.</li> </ul> Nota bene: In entrambi i casi rimane ferma l'applicazione delle sanzioni e dell'art. 13 del D.Lgs. 472/97 (ravvedimento)
Dichiarazione integrativa (art. 2 co. 8-ter DPR 322/98)	Per modificare l'originaria richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta esclusivamente per la scelta della compensazione, sempreché il rimborso stesso non sia stato già erogato anche in parte. Tale dichiarazione va presentata entro 120 giorni dalla scadenza del termine ordinario di presentazione.
Dichiarazione integrativa errori contabili (art. 2 c. 8-bis DPR 322/98)	Per la presentazione di un'integrativa a favore al fine di correggere errori contabili di competenza oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo

In particolare, l'articolo 2, comma 8-bis, disciplina la compensazione dell'**eventuale credito** derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa a favore, che è ammessa secondo le disposizioni di cui all'art. 17 D. Lgs. 241/97. Detta compensazione potrà essere utilizzata per il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. In tale ipotesi, nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa deve essere indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa.

Il contribuente che abbia presentato una o più dichiarazioni integrative, ai sensi dell'articolo 2, comma 8-bis, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (ad esempio dichiarazione integrativa Redditi 2020 relativa al 2019 presentata nel 2022) dovrà compilare anche il **Quadro DI** del Modello Redditi 2023.

L'applicazione delle sanzioni in misura ridotta, a norma dell'articolo 13 del D.Lgs. 472/97, è correlata al ritardo entro il quale viene sanata la violazione ed è determinata nel modo seguente:

Trasmissione dichiarazione integrativa	Sanzione
Entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'omissione o l'errore è stato commesso	1/9 del minimo
Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	1/8 del minimo
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/7 del minimo
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione	1/6 del minimo
Dopo la constatazione della violazione	1/5 del minimo

### Dichiarazione tardiva

Il termine di trasmissione del Modello Redditi 2023 relativo al periodo d'imposta 2022, sarà il 30 novembre 2023. I contribuenti che non abbiano inviato la dichiarazione entro tale data potranno presentarla fino al **28 febbraio 2024**, ossia entro **90 giorni dai termini ordinari**.

Ciò comporta due benefici:

1. applicazione delle sanzioni in misura ridotta;
2. la dichiarazione, seppur presentata oltre i termini ordinari, non incorre nella fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione.

La presentazione telematica del Modello Redditi nei termini ordinari, a norma dell'articolo 2 del DPR 322/98, deve avvenire:

- per le persone fisiche, società e associazioni di cui all'art. 6 DPR 600/73 (società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate), entro il 30 novembre dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo di imposta.
- per i soggetti tenuti al versamento dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.



Tuttavia, il comma 7 del menzionato articolo 2, ritiene comunque valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, fermo restando l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

Nello specifico, la trasmissione tardiva del Modello Redditi e dell'IRAP è punita con la sanzione amministrativa minima indicata nell'articolo 1, comma 1, del D.Lgs. 471/97, pari a euro 250. La presentazione entro 90 giorni fa accedere alla riduzione ad 1/10, e diviene di 25 euro e sarà versata utilizzando il codice 8911.

Qualora dalla dichiarazione dei redditi presentata entro i 90 giorni risultino imposte a debito non ancora versate, al fine di regolarizzare la posizione il contribuente dovrà versare:

- i tributi dovuti;
- gli interessi legali calcolati dal giorno della scadenza di versamento;
- le sanzioni pari al 30% di ogni importo non versato. Tale sanzione può essere ridotta applicando l'istituto del ravvedimento operoso disciplinato dall'articolo 13 del D.lgs. 472/1997 in funzione del momento in cui viene eseguito il versamento dell'imposta.

### Dichiarazione omessa

Trascorso il termine dei 90 giorni, la dichiarazione si considera omessa, ma costituisce titolo per la **riscossione** dell'imposta che risulta dovuta.

In tale fattispecie il regime sanzionatorio ordinario è così definito dall'articolo 1, comma 1 del D.Lgs. 471/1997 e precisamente:

Violazione	Sanzione
Omessa presentazione del Modello Redditi e IRAP con imposte dovute	Dal 120 al 240% delle imposte dovute, con minimo di 250 €
Omessa presentazione del Modello Redditi e IRAP senza imposte dovute	Da 250 a 1.000 €

Il legislatore della riforma del sistema sanzionatorio avvenuto a decorrere dal 2016 ha previsto una fattispecie particolare di presentazione di dichiarazione oltre i termini della tardiva. Infatti, la dichiarazione omessa, qualora venga presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento di cui abbia avuto formale conoscenza, determinerà in capo al contribuente l'applicazione di una

sanzione amministrativa dal 60 al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200. Diversamente, nell'ipotesi in cui non siano dovute imposte, si applica la sanzione da 150 a 500 euro.

In buona sostanza, il Legislatore ha voluto in qualche modo premiare il contribuente che si è reso conto in tempi brevi di aver omesso un adempimento, abbattendo le sanzioni proporzionali a metà.

Merita però ricordare che:

- si tratta sempre di una dichiarazione omessa;
- in questa fattispecie di dichiarazione omessa, le sanzioni **non** possono essere spontaneamente regolarizzate mediante l'istituto del **ravvedimento operoso**.

Ricordiamo anche che l'omessa dichiarazione costituisce un reato punibile con la reclusione da due a cinque anni nella fattispecie prevista dall'articolo 5 del D.Lgs. 74/2000. Nello specifico, la reclusione è prevista nei confronti di colui che, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, pur essendo obbligato, le relative dichiarazioni e l'imposta evasa risulta superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 50 mila euro.

Sul punto, la Corte di Cassazione ha ammesso pacificamente che ai fini del reato di omessa dichiarazione è richiesto il dolo specifico, ovvero la prova della sussistenza, in capo all'autore, del **dolo specifico** di evasione. Tale prova "può essere desunta dall'entità del superamento della soglia di punibilità vigente, unitamente alla piena consapevolezza, da parte del soggetto obbligato, dell'esatto ammontare dell'imposta dovuta e detto superamento deve formare oggetto di rappresentazione e volizione da parte dell'agente, avendo la soglia natura di elemento costitutivo del reato" (Cass. pen. 23/11/2017 n. 7000, Cass. pen. 26/8/2021 n. 32241).

Pertanto, gli elementi che configurano il reato di omessa dichiarazione sono la rappresentazione e la volizione dell'omessa dichiarazione e del superamento della soglia di punibilità (**dolo generico**) e il dolo specifico di evasione, in quanto il contribuente deve perseguire il "fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto" (Cass. pen. 9/3/2021 n. 9348). Inoltre, sempre a parere della Corte, la prova del dolo specifico in capo al contribuente può desumersi anche dal successivo mancato pagamento delle imposte dovute e non dichiarate, che dimostra la volontà preordinata di non presentare la dichiarazione (Cass. pen. 6/7/2021 n. 25530).

## Dichiarazione omessa e accertamento

Una delle conseguenze nel caso di dichiarazione omessa è la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di accertare il contribuente utilizzando il metodo dell'accertamento induttivo, così come stabilito dall'articolo 41 del DPR 600 del 1973. Norma che rinvia all'articolo 38 del medesimo decreto ed all'articolo 39.

Cosa fare quando ci si accorge di non aver presentato la dichiarazione? Chi scrive consiglia sempre di presentare la dichiarazione omessa: ciò, infatti, dimostra la volontà collaborativa del Contribuente e comporta che, spesso, l'Ufficio accertatore si limiti alla riscossione delle imposte scaturenti da tale dichiarazione presentata. Ciò, chiaramente, nella fattispecie in cui l'Ente accertatore non possieda altri elementi di evasione. La convinzione che porta a tale suggerimento è legata al fatto che l'Agenzia utilizzerà i dati in suo possesso desumibili dalle banche dati.

La dichiarazione omessa per un contribuente con scritture contabili è facilmente desumibile per l'Ente accertatore a fronte dell'incrocio delle banche dati disponibili: si pensi alla fatturazione elettronica ed ai corrispettivi telematici.

## Le prossime scadenze



16 giugno 2023

### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

### **IVA – VERSAMENTO**

Termine per il versamento della rata dell'Iva relativa all'anno d'imposta 2022 derivante dalla dichiarazione annuale con gli interessi.

### **IMU**

Termine entro cui è possibile versare la 1<sup>a</sup> o unica rata dell'Imu complessivamente dovuta per il 2023, mediante il modello F24.

25 giugno 2023

### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine per presentare in via telematica gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

30 giugno 2023

### **MODELLO REDDITI 2023**

Termine per versare il saldo 2022 e/o il 1° acconto 2023 delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi (per le

---

persone fisiche, le società di persone e i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio entro il 30.04.2023) o della 1<sup>a</sup> rata delle stesse in caso di rateizzazione, senza maggiorazione.

---

### **IRAP 2023**

Termine per versare il saldo 2022 e/o il 1° acconto 2023 delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi per le società di persone e i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che hanno approvato il bilancio entro il 30.04.2023 o della 1<sup>a</sup> rata delle stesse in caso di rateizzazione, senza maggiorazione.

---

### **CRIPTO-ATTIVITA'**

Termine per versare, in unica soluzione o come 1<sup>a</sup> rata, l'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione del valore di acquisto alla data del 01.01.2023 da parte di quei soggetti che detengono cripto-attività.

---

### **ISA**

Termine per versare l'Iva, senza maggiorazione, sui maggiori ricavi o compensi indicati nella dichiarazione dei redditi.

---

### **IMMOBILI ALL'ESTERO**

Termine per versare, in unica soluzione o come 1<sup>a</sup> rata, l'imposta sugli immobili situati all'estero (IVIE), a titolo di saldo 2022 e 1° acconto 2023, senza maggiorazione (art. 19, cc. 13-17 D.L. 201/2011).

---

### **ATTIVITÀ FINANZIARE ALL'ESTERO**

Termine per versare, in unica soluzione o come 1<sup>a</sup> rata, dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute

---

---

all'estero (IVAFE), a titolo di saldo 2022 e 1° acconto 2023, senza maggiorazione (art. 19, cc. 18-22 D.L. 201/2011).

---

#### **RIVALUTAZIONE QUOTE E TERRENI**

Termine per versare la 3<sup>a</sup> rata dell'imposta sostitutiva relativa alla rivalutazione al 1.01.2021.

---

#### **RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA**

Termine per versare il diritto annuale alla Camera di Commercio per le imprese già iscritte al Registro delle Imprese, senza la maggiorazione dello 0,40%.

---

#### **IMU**

Termine per presentare la dichiarazione Imu per l'anno 2021 e per l'anno 2022 (D.L. 198/2022).

---

#### **INPS – CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA**

Termine per effettuare il versamento del saldo 2022 e acconto 2023 da parte dei professionisti senza cassa previdenziale iscritti alla Gestione Separata dell'Inps.

---

#### **INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti**

Termine per versare i contributi Ivs dovuti sul reddito eccedente il minimale a saldo per il 2022 e del 1° acconto per il 2023, senza maggiorazione.

---

#### **ROTTAMAZIONE QUATER**

Termine per presentare l'istanza di adesione.

---

#### **REGOLARIZZAZIONE OMESSI VERSAMENTI RATE DA ISTITUTI DEFLATTIVI**

Termine per versare la 2° rata delle somme dovute.

---