



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 32 del 12 dicembre 2023

Focus settimanale:

- **Titolare effettivo: sospeso dal TAR il termine dell'11 dicembre**
- **Box auto e agevolazioni prima casa**
- **Lo splafonamento e lo sforamento dell'esportatore abituale – seconda parte**
- **Le dichiarazioni post scadenza**
- **Gli effetti fiscali degli atti di fine anno nelle imprese familiari e nelle società di persone**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	11
Titolare effettivo: sospeso dal TAR il termine dell'11 dicembre.....	11
Box auto e agevolazioni prima casa.....	13
L'Approfondimento.....	15
Lo splafonamento e lo sforamento dell'esportatore abituale – seconda parte.....	15
L'Approfondimento.....	25
Le dichiarazioni post scadenza.....	25
L'Approfondimento.....	33
Gli effetti fiscali degli atti di fine anno nelle imprese familiari e nelle società di persone.....	33

Flash di stampa



Riforma dell'Irpef e riduzione delle detrazioni fiscali	IL SOLE 24 ORE 4.12.2023	Il taglio alle detrazioni per i redditi medio-alti, ideato con lo scopo di sterilizzare il risparmio d'imposta che deriva dall'accorpamento dei primi due scaglioni Irpef, in base agli ultimi aggiornamenti colpirà il totale delle detrazioni del 19% (escluse le spese sanitarie), del 26% (erogazioni liberali a Onlus e partiti politici), 30% (erogazioni liberali in denaro o natura a favore degli enti del Terzo settore), 35% (erogazioni liberali in denaro o natura a favore delle organizzazioni di volontariato), e 90% (premi per le assicurazioni contro il rischio di eventi calamitosi, se abbinate al super-sismabonus).
Esenzione Iva per beni a viaggiatori extracomunitari	IL SOLE 24 ORE 4.12.2023	Con la legge di Bilancio 2024, sarà abbassata la soglia (dagli attuali 154,94 euro ai futuri 70 euro) oltre la quale i viaggiatori extracomunitari possono acquistare beni in Italia beneficiando della detassazione o del rimborso dell'Iva.
Proroga sanatoria crediti ricerca e sviluppo	IL SOLE 24 ORE 5.12.2023	Tramite un emendamento al decreto Anticipi è possibile riversare senza sanzioni e interessi, i crediti di imposta di ricerca e sviluppo indebitamente compensati entro il 30.07.2024.
Comunicazione dei crediti d'imposta non utilizzabili	ITALIA OGGI 5.12.2023	L'ultimo cessionario dovrà comunicare all'Agenzia delle Entrate i crediti d'imposta non ancora utilizzati, derivanti dall'esercizio delle opzioni di cessione o sconto in fattura dei bonus edilizi e che risultino non utilizzabili per cause diverse dal decorso dei termini di fruizione.
Determinazione degli acconti 2024 e 2025	ITALIA OGGI 6.12.2023	Non vanno considerati per la determinazione degli acconti 2024 gli effetti della tassa piatta sugli incrementi reddituali (flat tax) e le nuove aliquote Irpef. Il concordato preventivo biennale invece prevede un effetto anticipato sugli acconti 2024, che dovranno essere calcolati

		tenendo già conto del maggior reddito "concordato" con l'Agenzia delle Entrate.
Analisi di rischio per affitti in nero	ITALIA OGGI 7.12.2023	Il nuovo art. 13-bis del decreto collegato alla legge di Bilancio 2024 (D.L. 145/2023) prevede la possibilità per l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza di effettuare specifiche analisi di rischio, al fine di individuare proprietari di immobili o di strutture turistico-ricettive che non si sono dotate del codice identificativo nazionale.
Proroga dello split payment	IL SOLE 24 ORE 7.12.2023	Il Ministero dell'Economia ha affermato che il regime di scissione contabile ha incassato dalla Ue il via libera per essere prorogato al 30.06.2026.
Riduzione termini di accertamento con l'adempimento collaborativo	ITALIA OGGI 7.12.2023	Il Viceministro dell'Economia, durante un convegno, ha precisato che solo per le poste che non hanno una componente soggetta a valutazione è possibile beneficiare dell'adempimento collaborativo, riducendo i termini di accertamento di due anni.
Versamenti per le zone alluvionate	ITALIA OGGI 7.12.2023	Il termine per effettuare i versamenti da parte dei soggetti con sede legale, o anche operativa, nei territori delle regioni Emilia-Romagna, Marche e Toscana colpiti dagli eventi alluvionali di maggio 2023, scade l'11 dicembre.
Prestazione di servizi e obbligo di fatturazione	IL SOLE 24 ORE 7.12.2023	Nella norma di comportamento n. 223 dell'Associazione italiana dottori commercialisti di Milano, si chiarisce che non sussiste l'obbligo di fatturazione sino a che il servizio non è stato pagato.
Riconteggio debiti contributivi cancellati	ITALIA OGGI 7.12.2023	L'Inps, con il messaggio n. 4244/2023, ha prorogato i termini delle domande di riconteggio dei contributi cancellati con la rottamazione delle cartelle 2018 e 2023 all'11.12.2023.
Sanatoria scontrini fiscali	ITALIA OGGI 8.12.2023	Il termine per effettuare il ravvedimento operoso speciale per le violazioni di omessa o infedele memorizzazione o trasmissione dei corrispettivi telematici

commesse tra il 1.01.2022 e il 30.06.2023, scade il 15.12.2023, non essendo stata apportata nessuna modifica da parte del DL 131/2023.

**Piattaforma
cessione crediti
fiscali**

ITALIA OGGI
8.12.2023

Il nome della funzione attivata da pochi giorni dall'agenzia delle Entrate all'interno della piattaforma per la cessione dei crediti è "Riduzione del credito", dove i contribuenti potranno comunicare la rinuncia a crediti non utilizzabili, in base alla nuova procedura partita il primo dicembre scorso.

**Contraddittorio
preventivo**

ITALIA OGGI
8.12.2023

Considerando che il contraddittorio preventivo incide anche sul contenzioso, è stato eliminato l'istituto del reclamo.

**Decreto Anticipi e
tregua fiscale**

IL SOLE 24 ORE
9.12.2023

È disponibile un'ultima finestra per saldare il conto delle prime 2 rate della rottamazione quater, grazie ad un emendamento al Decreto Anticipi.

**Scadenze per gli
alluvionati maggio
2023**

ITALIA OGGI
9.12.2023

Lunedì 11.12.2023 scadono molteplici termini per gli alluvionati del Centro Italia che saranno costretti a corrispondere imposte, ritenute e contributi non versate dal 1.05 al 31.08.2023 per effetto della sospensione disposta con il D.L. 61/2023 (il c.d. Decreto Alluvione).

**Credito non
spettante e
inesistente**

ITALIA OGGI
9.12.2023

Uno degli aspetti che dovrà essere affrontato dalla delega fiscale è la distinzione tra credito non spettante e inesistente, in quanto le sanzioni per credito non spettante sono pari al 30% del credito indebitamente compensato, mentre quelle riferite al credito inesistente variano dal 100% al 200%.

L'Agenzia interpreta



Imu agevolata su fabbricati strumentali uso agricolo

RISOLUZIONE
N. 4/DF
DEL 16.11.2023

Il Dipartimento delle finanze del Mef, con la risoluzione, ha chiarito che i comuni non possono subordinare il riconoscimento dell'Imu ridotta (o azzerata) sui fabbricati strumentali per uso agricolo al possesso della qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo professionale del soggetto passivo o del diverso utilizzatore degli immobili.

Superamento del limite di 100.000 euro per i forfetari

CIRCOLARE
N. 32/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che per determinare il superamento del limite di 100.000 euro che determina la fuoriuscita dal regime, occorre fare riferimento all'incasso e non all'emissione della relativa fattura, dovendo applicare l'Iva su tutta la fattura che determina il superamento del limite. Inoltre, la fattura che ha causato lo sfioramento va integrata per l'intero importo, tramite un'apposita nota di variazione in aumento, mentre rimangono, invece, sotto il regime forfetario le operazioni fatturate prima di tale incasso.

Accesso al ravvedimento speciale

RISOLUZIONE
N. 67/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha confermato che è possibile regolarizzare l'indebito utilizzo in compensazione di crediti non spettanti o inesistenti (con la rimozione della violazione ed il versamento delle relative sanzioni, ridotte a 1/18 del minimo editale).

Imposta sostitutiva sul Tfr

RISOLUZIONE
N. 68/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito che nell'ipotesi in cui l'acconto calcolato in modo sia poi inferiore a quello risultante a seguito dell'applicazione del coefficiente effettivo di rivalutazione del Tfr, si verificherebbe il caso di un insufficiente versamento con applicazione della relativa sanzione. È possibile regolarizzare tramite ravvedimento operoso.

Esenzione Imu per terreni agricoli gestiti da IAP in forma associata

RISOLUZIONE
N. 4/DF
DEL 16.11.2023

Il Dipartimento delle Finanze del MEF con la risoluzione, ha affermato che il coltivatore diretto o l'imprenditore agricolo professionale che li conduce anche in forma associata può legittimamente fruire dell'esenzione Imu prevista per i terreni.

Fuoriuscita dal regime forfetario e Lipe

CIRCOLARE
N. 32/E/2023

L'operazione che ha comportato il superamento del limite e tutte le operazioni (attive e passive) fatturate successivamente all'incasso del superamento del limite dei 100.000 euro, devono essere comprese nella Lipe del mese o del trimestre della fuoriuscita dal regime dei forfetari in corso d'anno. Non vanno invece considerate le operazioni passive in reverse charge precedenti alla fuoriuscita dal regime forfetario, seppur effettuate nello stesso trimestre della fuoriuscita.

Il Giudice ha sentenziato



Esercizio del potere di autotutela peggiorativa

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 33665/2022

La Cassazione, ha rimesso alle Sezioni unite il caso relativo all'ammissibilità dell'esercizio del potere di autotutela peggiorativa per il contribuente, per vizi di carattere sostanziale.

Accertamento Imu

C.G.T. DI SECONDO
GRADO DEL LAZIO
N. 6333/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio, ha sancito che la firma a stampa del soggetto responsabile che ha sottoscritto l'accertamento Imu, a pena della nullità dell'atto, va provata tramite la determina dirigenziale di riferimento.

Prestazioni di servizi per attività culturali

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
N. C-532/22

La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che agli effetti dell'Iva, le prestazioni di servizi relative ad attività di carattere culturale, artistico, sportivo, scientifico, ricreativo e affine, rese a consumatori finali, vengono tassate nel luogo dello svolgimento materiale della manifestazione.

Frode fiscale per l'utilizzo di fatture false

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 43778/2023

La Cassazione ha ribadito che il reato di dichiarazione fraudolenta tramite l'utilizzo di fatture false di cui all'art. 2 D.lgs. 74/2000 si verifica sia nell'ipotesi di "inesistenza oggettiva", relativa a operazioni non realmente effettuate in tutto o in parte, sia nel caso di "inesistenza soggettiva", per operazioni effettuate tra soggetti diversi da quelli effettivi, ma anche nel caso di "sovrafatturazione qualitativa", relativa all'indicazione in fattura di costi superiori a quelli reali.

Proposizione nuove eccezioni nel processo tributario

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 32213/2023

La Cassazione ha sancito che nel processo tributario, la parte che è rimasta contumace nel giudizio di primo grado ha la possibilità di produrre documenti per la prima volta in appello.

Bilancio certificato ai fini dell'accertamento	CORTE DI CASSAZIONE N. 18855/2023	La Cassazione ha chiarito che se la disciplina tributaria attribuisce rilevanza a masse di fatti aziendali da valutare nel loro complesso, il bilancio certificato rappresenta una valida fonte informativa, suscettibile di apprezzamento da parte dell'Amministrazione finanziaria per congruità e coerenza.
Imu fabbricati di nuova costruzione	CORTE DI CASSAZIONE N. 19646/2023	La Cassazione ha sancito che i fabbricati di nuova costruzione devono essere ultimati e utilizzabili per essere soggetti a Imu, rilevando a fini impositivi le condizioni per l'iscrivibilità, ovvero il momento dal quale possono essere considerati fabbricati in ragione dell'ultimazione dei lavori.
Responsabilità illimitati per soci di Snc	CORTE DI CASSAZIONE N. 33915/2023	La Cassazione ha chiarito che nel caso in cui un socio di Snc esercita l'azione giudiziale contro la società e pretende di estenderla anche verso un altro socio, quest'ultimo risponde in proporzione alle quote sociali.
Rettifica dell'origine doganale	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI VENEZIA N. 530/2023	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Venezia, ha sancito che l'Agenzia delle Dogane non può contestare l'origine dichiarata all'importazione, se l'avviso di accertamento è fondato su un'indagine europea priva di elementi di prova concreti.
Irretroattività del fallimento delle società di fatto	CORTE DI CASSAZIONE N. 34327/2023	La Cassazione ha sancito che nel caso in cui dopo il fallimento dell'imprenditore individuale venga accertata l'esistenza di una società di fatto fra l'interessato e altri soci, la successiva dichiarazione d'insolvenza "in estensione" ha natura costitutiva ed effetto soltanto da quel momento.
Prescrizione quinquennale delle sanzioni	C.G.T DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 3319/2023	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha affermato che le sanzioni e gli interessi che accompagnano il tributo non pagato, presente in una intimazione di

pagamento emessa dall'agente della riscossione, si annullano per prescrizione quinquennale.

Giudicato esterno
rilevabile d'ufficio

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 16144/2023

La Cassazione ha sancito che nel giudizio di cassazione l'esistenza del giudicato esterno è rilevabile d'ufficio, al pari di quella del giudicato interno.

In breve

Titolare effettivo: sospeso dal TAR il termine dell'11 dicembre

A causa dell'ordinanza n. 8083/2023 emessa il 7 dicembre dalla sezione quarta del TAR del Lazio è stato sospeso l'adempimento della comunicazione del titolare effettivo che aveva la scadenza fissata per l'11 dicembre 2023.

Il Tar ha accolto l'istanza cautelare di sospensione presentata da Assoservizi fiduciari nei confronti del Ministero delle Imprese e del made in Italy (MIMIT), della Presidenza del Consiglio dei Ministri e del Ministero dell'Economia e delle finanze, nonché dell'Unione italiana delle camere di commercio.

Nel ricorso, si richiede l'annullamento, previa sospensione dell'efficacia:

- del decreto MIMIT del 29 settembre 2023, attestante l'operatività del sistema di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva;
- del Manuale operativo Unioncamere per l'invio telematico delle comunicazioni del titolare effettivo agli uffici del Registro delle imprese;
- di atti e provvedimenti a essi collegati, in primis il DM 55/2022, recante il regolamento attuativo delle disposizioni di cui all'[art. 21](#) comma 5 del DLgs. 231/2007, ma anche del provvedimento con cui la Repubblica italiana ha adempiuto all'onere di notifica previsto dall'[art. 31](#) par. 10 della Direttiva 2015/849/Ue nella parte in cui include il "mandato fiduciario" fra gli istituti giuridici che hanno "assetto o funzioni affini a quelli dei trust espressi".

Di particolare rilievo risultano le valutazioni espresse circa il fumus boni iuris, avendo ritenuto il TAR del Lazio che, per la loro complessità, le censure formulate rendono necessario un approfondimento in sede di merito, ma anche con riferimento al periculum in mora, attesa l'importanza delle questioni giuridiche suscettibili di essere irreparabilmente inficcate dall'imminente scadenza del termine per la comunicazione al Registro.

Sono queste, in breve, le motivazioni in ragione delle quali il tribunale amministrativo regionale ha sospeso l'efficacia del decreto MIMIT del 29 settembre 2023, bloccando la scadenza dell'11 dicembre 2023 almeno fino al 27 marzo 2024, data in cui è stata fissata l'udienza di merito.

Sullo sfondo, una questione rappresentata dalle associazioni rappresentative delle fiduciarie fin dall'apertura dei termini per la comunicazione dei titolari effettivi. Ci si riferisce al comunicato stampa del 23 ottobre con cui Assofiduciaria ha sostenuto l'esonero dall'obbligo di comunicazione dei dati sulla titolarità effettiva alle società fiduciarie relativamente ai mandati fiduciari sottoscritti nell'ambito e per gli effetti della L. 1966/1939 e del DM Industria del 16 gennaio 1995, eccedendo la genericità dei contenuti del Manuale operativo Unioncamere che, nel riferirsi alle comunicazioni per "istituti giuridici affini al trust esistenti e neocostituiti", coinvolge nell'adempimento tutti i mandati fiduciari, compresi quelli di matrice germanistica.

In quella circostanza Assofiduciaria ha espresso il convincimento che la sezione speciale del Registro dei titolari effettivi possa riguardare solo quei negozi fiduciari che giuridicamente ed economicamente determinino il riconoscimento di una proprietà, anche temporanea, al fiduciario (in questo senso può parlarsi di un istituto affine al trust). Il mandato fiduciario "classico" si caratterizza, invece, solo per il riconoscimento alla fiduciaria della legittimazione a esercitare secondo le regole del mandato per conto o, anche, in nome e per conto del fiduciante, i poteri di amministrazione, di volta in volta conferiti dal fiduciante sulla base di istruzioni specifiche (ipotese, questa, che non presenta alcuna affinità con il trust). Di contro, tra gli istituti giuridici affini ai trust comunicati dall'Italia alla Commissione europea figura la generica indicazione "mandati fiduciari", poi ripresa dal MIMIT e da Unioncamere nei rispettivi provvedimenti.

Box auto e agevolazioni prima casa

Si applica l'agevolazione prima casa anche nel caso in cui uno dei due coniugi (sposati in regime di separazione dei beni) proprietario del 50% dell'abitazione, acquisti un box auto con atto separato. È quanto si apprende dalla risposta ad interpello n. 901-519/2023 della DRE Piemonte.

La Nota II-bis all'art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, al comma 3, ricorda che se si acquistano, anche con atto separato, delle pertinenze dell'immobile abitativo prima casa, è possibile applicare l'imposta di registro con aliquota del 2% o beneficiare dell'IVA al 4% (agevolazioni prima casa) dove *“sono ricomprese tra le pertinenze, limitatamente ad una per ciascuna categoria, le unità immobiliari classificate o classificabili nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, che siano destinate a servizio della casa di abitazione oggetto dell'acquisto agevolato”*.

Considerando quindi le pertinenze accatastate come C/2, C/6 o C/7, l'agevolazione prima casa si applica nei limiti di un'unità per ciascuna categoria. Nel caso esaminato dalla DRE del Piemonte, il box auto acquisito con atto separato dall'abitazione principale, può beneficiare delle agevolazioni prima casa solo se le agevolazioni non siano già state applicate ad un'altra pertinenza classificata C/6.

L'aspetto che destava qualche dubbio era il fatto che il box veniva acquistato da solo uno dei coniugi in regime di separazione dei beni mentre entrambi erano comproprietari dell'abitazione principale. L'articolo 817 c.c. chiarendo che *“le cose destinate in modo durevole a servizio o ad ornamento di un'altra cosa”* e che la destinazione pertinenziale *“può essere effettuata dal proprietario della cosa principale o da chi ha un diritto reale sulla medesima”*, consente di applicare i benefici prima casa anche al box in questione. Il codice civile richiede solamente che tra il bene principale e la pertinenza vi sia la sussistenza di un elemento oggettivo (materiale destinazione della pertinenza a servizio del bene principale) e di un elemento soggettivo (volontà del proprietario di porre i due beni durevolmente in rapporto di strumentalità).

Anche la disciplina fiscale permette l'applicazione dei benefici prima casa alle pertinenze con il limite quantitativo di una per ogni categoria catastale C/2, C/6 o C/7, in quanto non si verifica il rischio di moltiplicazione del beneficio sulle pertinenze, considerando che il limite quantitativo è ancorato all'immobile principale.

È corretto quindi quanto stabilito dalla DRE Piemonte, ricordando che nel caso venga acquistata un'ulteriore pertinenza della stessa categoria, non sarà possibile applicare le agevolazioni prima casa ma bensì le imposte indirette ordinarie. Tale regime si applica anche nel caso in cui fosse l'altro coniuge ad acquisire la seconda pertinenza, in quanto abbiamo stabilito che il limite quantitativo si applica all'immobile principale e non all'acquirente.

L'Approfondimento

Lo splafonamento e lo sfornamento dell'esportatore abituale – seconda parte

PREMESSA

Riprendiamo la disamina dello splafonamento e dello sfornamento dell'esportatore abituale.

Dopo aver trattato dello splafonamento, del ravvedimento dello splafonamento tramite la procedura A, illustrata dalla risoluzione n. 16/E/2017, di seguito ci occuperemo del ravvedimento dello splafonamento tramite le procedure B e C.

PROCEDURA B – EMISSIONE AUTOFATTURA TD21

L'esportatore abituale che ha utilizzato il plafond disponibile oltre il limite assegnatoli può regolarizzare la violazione commessa, senza coinvolgere il fornitore, emettendo un'autofattura denuncia.

Autofattura che trae spunto dalla disciplina ex art. 6, comma 8 del Dlgs n. 471/1997¹, ma che si differenzia da questa per il fatto che, se il fornitore emette fattura nei limiti fissati da una dichiarazione d'intento valida, questo soggetto non subisce alcuna sanzione.

Per queste ragioni il documento da inviare elettronicamente è il "TD21", autofattura da splafonamento e non il "TD20", autofattura per regolarizzazione e integrazione fattura ex art. 6, comma 8 del Dlgs n. 471/1997 o art. 46, comma 5 del DL n. 331/1993. Ciò al fine di

¹ L'art. 6, comma 8 del Dlgs n. 471/1997 prevede che: "Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di € 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

- a) se non ha ricevuto la fattura, entro quattro mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dall'art. 21 del DPR n. 633/1972, relativo alla fatturazione delle operazioni;
- b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta".

escludere la compilazione del campo cedente/prestatore con dati (idFiscaleIVA) diversi dal cessionario/committente, ed incorrere nell'errore 00472.

Osserviamo, inoltre, come talaltro chiarito dal provvedimento direttoriale n. 433608/2022 (§ 6.4) relativo alle specifiche tecniche, che l'utilizzo del documento "TD20" e la successiva trasmissione al sistema di interscambio (Sdl) esenta l'esportatore abituale dall'obbligo di presentare una copia della fattura in formato analogico all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate territorialmente competente.

Ebbene, le stesse considerazioni sono da ritenersi valide anche per il "TD21". Pertanto, si devono ritenere oramai superate le indicazioni di prassi che richiedono la consegna di una copia dell'autofattura al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate.

Detto ciò, evidenziamo che la guida messa a disposizione dall'Amministrazione Finanziaria per la fatturazione elettronica/esterometro precisa ulteriormente che in caso di utilizzo del documento "TD21" occorre riportare:

- nel campo data (2.1.1.3), la data di regolarizzazione dell'operazione. Data, che deve, in ogni caso, ricadere nell'anno in cui si è verificato lo splafonamento;
- nel campo numero (2.1.1.4), un numero progressivo. È da ritenersi valido anche un sezionale ad hoc;
- l'ammontare che eccede il plafond e la relativa imposta;
- l'indicazione del valore "F24" nel campo 2.2.1.16.1 "Tipo Dato" della sezione "Altri dati gestionali", se la regolarizzazione dell'imposta a debito avviene tramite modello di versamento F24, ovvero secondo la procedura B. Diversamente, il campo non deve essere compilato in caso di utilizzo della procedura C;
- l'indicazione del riferimento della fattura regolarizzata nel campo 2.1.6 (blocco fatture collegate). È questo il caso dell'esportatore che emette un'autofattura diversa per ogni fornitore. Si ricorda che alternativamente è possibile emettere un unico documento riepilogativo, riportando i riferimenti e i nominativi dei relativi fornitori anche in un allegato alla fattura.

Nella seguente Tabella 2 schematizziamo la procedura di regolarizzazione mediante la procedura B, che richiede l'emissione di autofattura e il pagamento di sanzioni ed interessi con modello F24. Schema da ritenersi valido anche per la procedura C con la differenza che in questa evenienza il versamento dell'IVA avviene attraverso la liquidazione periodica.

Tabella 2 - procedura B e C

Senza coinvolgere il fornitore	Procedura B regolarizzazione tramite F24	Procedura C regolarizzazione tramite LIPE	Dichiarazione IVA
Autofattura “ TD21 ” con <data> (campo 2.1.1.3) entro l’anno dello splafonamento. Campo cedente/prestatore con la stessa partita IVA del cessionario/committente; Riferimento acquisti splafonati.	Trasmissione Sdl entro presentazione dichiarazione annuale IVA. (Blocco FE Altri dati gestionali/Tipo dato = “F24”).	È utilizzabile al più tardi entro il 31.12 dell’anno di splafonamento. *1	Rigo VE25. Arrotondamenti (posta di quadratura).
Annotazione nel registro vendite.	No.	Sì, da effettuare entro termini liquidazione.	
Versamento dell’IVA (che avrebbe dovuto addebitare il fornitore)	Utilizzo F24 con codice tributo del periodo in cui si è splafonato. *2	Tramite liquidazione periodica IVA (LIPE).	Compilare rigo VL30 versamenti. *4
Versamento interessi legali da ravvedimento.	Si ritiene utilizzabile F24 con codice tributo 1991.	Tramite liquidazione periodica IVA (LIPE).	No con la procedura B. Compilare il rigo VL30 con la procedura C.
Versamento tramite F24 della sanzione ridotta per ravvedimento.	Utilizzo F24, con codice tributo 8904.	Utilizzo F24, con codice tributo 8904.	No.
Registrazione dell’autofattura nel registro acquisti per poter beneficiare della detrazione.	Sì.	Sì.	Nel quadro VF (imponibile e IVA). No rigo VF17.

**1 In base alla risoluzione n.16/E/2017 si ritiene possibile la trasmissione del "TD21" al Sdl entro 12 giorni dal campo <data>.*

**2 Si vedano la circolare n. 12/E/2010, § 3.7 e la circolare n. 54/E/2002, § 16.12.*

**3 Nella risoluzione n. 16/E/2017 si parla chiaramente di annotazione della maggiore imposta e dei relativi interessi nel registro IVA delle vendite.*

**4 VL30 sia casella 2 (imposta dovuta) sia casella 3 (imposta versata). L'importo maggiore va riportato in casella 1.*

LA PREDISPOSIZIONE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

Come illustrato dalle istruzioni ministeriali relative al **quadro VC** l'esportatore abituale deve regolarizzare lo splafonamento nella dichiarazione IVA annuale nel seguente modo:

1. gli acquisti regolarizzati devono essere riportati nei **rigi da VF1 a VF13** in base all'aliquota applicata e non nel **rigo VF17**.

Al contempo il **quadro VC** dovrà essere predisposto senza tener conto degli acquisti/importazioni in art. 8, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1972 regolarizzati;

2. l'imposta derivante dall'autofattura, a prescindere dall'utilizzo della procedura B o C dovrà essere valorizzata sia a **rigo VE25** (variazioni e arrotondamenti d'imposta), quale posta di quadratura, che nel **rigo VL30** (sia campo 2 sia campo 3), ovvero inclusa nell'ammontare dei versamenti.

È giusto il caso di rilevare, poi, che:

- se il contribuente opta per la procedura C (versamento tramite liquidazione) nei **rigi VE25 e VL30**, al fine della quadratura, occorre riportare anche gli interessi da ravvedimento relativi all'IVA splafonata e regolarizzata tramite emissione di autofattura;
- se il contribuente opta per la metodologia A (ravvedimento con emissione di nota di addebito dell'IVA da parte del fornitore) la predisposizione della dichiarazione dell'esportatore abituale riguarderà solo quanto già evidenziato al punto 1 per il **quadro VF**;
- in tutti e tre i casi non si dovrà indicare nulla in merito alla sanzione versata.

IL RAVVEDIMENTO BREVE

È noto che con le innovazioni normative apportate dalla Legge di Stabilità 2015 il ravvedimento operoso effettuato entro 90 giorni dalla violazione (splafonamento) comporta l'applicazione della sanzione ridotta pari a 1/9 e non di 1/8.

RAVVEDIMENTO ENTRO LA DICHIARAZIONE IVA DI RIFERIMENTO

Per evitare che uno splafonamento comporti la presentazione di una dichiarazione IVA infedele il contribuente deve ravvedersi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione. Ecco che in tal caso si potrà beneficiare della riduzione a 1/8 della sanzione applicabile.

Premesso ciò, osserviamo che a seguito di quanto precisato dalla risoluzione n. 16/E/2017 il ravvedimento operoso effettuato tramite la procedura C, ovvero per mezzo della liquidazione periodica, che consente di compensare il debito con l'IVA detraibile, può essere eseguito solo entro il 31.12 dell'anno in cui si è verificato lo splafonamento, ma non oltre.

Per queste ragioni, ipotizzando una regolarizzazione in data 31.12, da riportare nel campo <data> del file XML, è ragionevole pensare che l'autofattura "**TD21**" debba essere trasmessa al sistema di interscambio entro e non oltre il 12.1 dell'anno successivo, ovvero entro i termini per l'emissione di una fattura immediata.

Pertanto, considerato l'orientamento restrittivo dell'Ufficio² non sembra cosa sensata e prudente trasmettere l'autofattura entro i termini fissati per il versamento della liquidazione, ovvero 16.1 per i soggetti IVA mensili e 16.3 per i soggetti IVA trimestrali o attendere i termini di scadenza della dichiarazione in caso di credito.

Tuttavia, per le regolarizzazioni successive al 12.1 rimane sempre valida la procedura B, che consente di regolarizzarsi:

- trasmettendo il documento "**TD21**" entro i termini di presentazione della dichiarazione annuale IVA, oppure anche successivamente tramite una dichiarazione IVA integrativa;

² Si vedano a tal proposito il principio di diritto n. 23/2019 e la risposta a interpello n. 528/E/2019.

- gestendo il versamento dell'IVA e degli interessi tramite delega F24 e non per mezzo della liquidazione periodica.

Seguono due esempi.

ESEMPIO 2 – RAVVEDIMENTO DA SPLAFONAMENTO SENZA COINVOLGIMENTO DEL FORNITORE – PROCEDURA B

Riprendiamo i dati dell'esempio 1, ipotizzando, però, che Jolly ravveda lo splafonamento di € 5.000 emettendo un'autofattura "TD21" al 16.12.2022, senza coinvolgere, quindi, il fornitore Roger.

Ebbene, entro questa data Jolly trasmette l'autofattura e versa tramite modello F24:

- l'IVA (codice tributo 6007, trattasi dell'IVA relativa al periodo di luglio) per € 1.100;
- gli interessi legali (codice tributo 1997), calcolati dal 22.8.2022 al 16.12.2022 e pari a € 4,37 ($1.100 \times 1,25\% \times 116/365$);
- la sanzione (codice tributo 8904) per un importo pari a € 137,5 ($1.100 \times 100\% \times 1/8$).

Una volta eseguito il ravvedimento, il **quadro VC** di Jolly deve essere compilato senza riportare l'operazione di € 5.000 regolarizzata, ovvero come se lo splafonamento non fosse mai avvenuto. Conseguentemente, il **quadro VF, sezione 1**, dovrà essere predisposto come segue:

QUADRO VF		1	IMPONIBILE	%	2	IMPOSTA	
OPERAZIONI PASSIVE E IVA AMMESSA IN DETRAZIONE	VF1			,00	2	,00	
	VF2			,00	4	,00	
	VF3			,00	5	,00	
	VF4			,00	6,4	,00	
SEZ. 1 - Ammontare degli acquisti effettuati nel territorio dello Stato, degli acquisti intracomunitari e delle importazioni	VF5			,00	7,3	,00	
	VF6	Acquisti e importazioni imponibili (esclusi quelli di cui ai righi VF21, VF22 e VF23) distinti per aliquota d'imposta o per percentuale di compensazione, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26, e relativa imposta		,00	7,5	,00	
	VF7			,00	8,3	,00	
	VF8			,00	8,5	,00	
	VF9			,00	8,8	,00	
	VF10			,00	9,5	,00	
	VF11			,00	10	,00	
	VF12			,00	12,3	,00	
	VF13			5.000	,00	22	1.100,00
	VF17	Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond		50.000	,00		
VF18	Altri acquisti non imponibili, non soggetti ad imposta e relativi ad alcuni regimi speciali	1		,00			
	Acquisti esenti e importazioni non soggette all'imposta	2		,00			

55.000 - 5.000

Nel **quadro VE**, al **rigo VE25** occorrerà, invece, indicare l'IVA versata ai fini della quadratura.

Sez. 3 - Totale imponibile e imposta	VE24 TOTALI (somma dei righi da VE1 a VE11 e da VE20 a VE23)		,00		,00
	VE25 Variazioni e arrotondamenti d'imposta (indicare con il segno +/-)				1.100,00
	VE26 TOTALE (VE24 ± VE25)				,00

Lo stesso importo (solo il tributo) deve essere, riportato, infine, unitamente agli altri versamenti nel **rigo VL 30** del quadro di liquidazione annuale.

Nulla deve essere indicato, invece, per quanto attiene il versamento degli interessi e della sanzione.

ESEMPIO 3 – RAVVEDIMENTO DA SPLAFONAMENTO SENZA COINVOLGIMENTO DEL FORNITORE – PROCEDURA C

Riprendiamo sempre gli stessi dati degli esempi 1 e 2 supponendo, però, che Jolly decida di ravvedere lo splafonamento del mese di luglio, emettendo autofattura “**TD21**” in sede di dichiarazione periodica di novembre, scadente al 16.12.2022.

In questa situazione Jolly deve riportare l'IVA da splafonamento pari a € 1.100 e gli interessi legali pari a € 4,37 nella LIPE di novembre, facendoli concorrere in tal modo al risultato a debito o a credito di detto periodo.

Tramite modello F24 Jolly deve, invece, procedere al versamento della sanzione (codice tributo 8904) per l'importo di € 137,5.

Per quanto concerne, infine:

- la compilazione dei **quadri VC, VF e VE** questi vanno predisposti nello stesso modo illustrato nell'esempio 2;
- la valorizzazione del **rigo VL30** (rigo che riguarda il versamento della liquidazione di novembre, se a debito) segnaliamo che in detto rigo è ricompreso sia l'ammontare dell'IVA da splafonamento, che i relativi interessi;
- il versamento della sanzione nulla è da indicare.

IL RAVVEDIMENTO ULTRA LUNGO

Oltre alle modalità di ravvedimento appena viste, le nuove disposizioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2015 consentono al contribuente di ravvedersi anche successivamente alla scadenza della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione, beneficiando della riduzione delle sanzioni a 1/7, 1/6 e 1/5 a seconda dell'epoca della violazione.

Al verificarsi di una siffatta evenienza sorge, però, un ulteriore adempimento in capo al contribuente, dato che quest'ultimo, oltre a ravvedere lo splafonamento (violazione prodromica), deve ravvedere pure la dichiarazione IVA infedele (violazione indotta) predisponendo una dichiarazione integrativa.

Si ricorda, inoltre, che in tali casi è possibile utilizzare solo la procedura A o B.

IL RAVVEDIMENTO SPECIALE PER LE VIOLAZIONI COMMESSE FINO AL 2021

La Legge di Bilancio 2023 ha introdotto la possibilità di usufruire di un “**ravvedimento speciale**”³ per le sole violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate nel 2021 (periodo d’imposta in corso al 31.2.2021) e precedenti.

In particolare, tramite questo “**ravvedimento speciale**”, la cui scadenza inizialmente fissata al 31.3.2023 è stata prorogata prima al 30.9.2023 e poi al 20.12.2023, il contribuente può regolarizzare le violazioni commesse, beneficiando della sanzione ridotta a 1/18 del minimo.

Detto ciò, osserviamo che:

- non possono fruire del “**ravvedimento speciale**” le violazioni rilevabili ai sensi degli artt. 36-bis del DPR n. 600/1973 e 54-bis del DPR n. 633/1972, comprese le violazioni di natura formale definibili ai sensi dell’art. 1, commi 166-173 della Legge di Bilancio 2023;
- beneficiano del “**ravvedimento speciale**” le violazioni che possono essere regolarizzate a norma dell’art. 13 del Dlgs n. 472/1997, commesse nel periodo d’imposta in corso al 31.12.2021 e nei periodi d’imposta precedenti. Il tutto a patto che la dichiarazione del relativo periodo d’imposta sia stata validamente trasmessa.

Rileviamo, inoltre, che il “**ravvedimento speciale**” si considera perfezionato con il versamento entro il 20.12.2023 di quanto dovuto, in un’unica rata.

Chi avesse regolarizzato entro la scadenza del 30.9.2023 poteva, invece, scegliere di versare interamente quanto dovuto, ovvero la prima di al massimo otto rate (30.9, 31.10, 30.11 e 20.12 del 2023; 31.3, 30.6, 30.9 e 20.12 del 2024, unitamente agli interessi annui del 2% sulle rate successive.

Da ultimo, evidenziamo che con la risoluzione n. 6/E/2023, §2, l’Ufficio ha istituito i codici tributo per il versamento con F24 delle sanzioni ridotte da “**ravvedimento speciale**”, prevedendo per l’IVA il codice tributo TF47.

Sempre nello stesso documento di prassi è stato anche precisato che:

- l’IVA da ravvedere va versata utilizzando i codici ordinari;
- gli interessi da ravvedimento devono essere pagati con il codice tributo 1991;

³ Il **ravvedimento speciale** è stato introdotto dall’art. 1, commi 174-178 della Legge n. 197/2022.

- gli interessi da rateazione devono essere versati con il codice tributo 1668.

Segue un esempio.

ESEMPIO 4 – RAVVEDIMENTO SPECIALE

Ipotizziamo che Delta abbia effettuato nel 2021 acquisti in sospensione d'imposta oltre il limite del plafond disponibile sulla base delle esportazioni del 2020 (violazione prodromica).

Delta non si è ravveduta e, pertanto, ha presentato per il periodo d'imposta 2021 un modello IVA2022 infedele (violazione indotta).

Ora fermo restando il versamento dell'IVA splafonata e degli interessi legali, il contribuente se decide di regolarizzarsi entro il 20.12.2023 può godere:

- della riduzione a 1/18 del minimo (100%) in luogo di 1/7 per la violazione da splafonamento;
- della riduzione a 1/18 del minimo (90%), anziché di 1/8 per la violazione da dichiarazione infedele.

L'Approfondimento

Le dichiarazioni post scadenza

PREMESSA

È appena spirato il termine del 30 novembre per la trasmissione telematica delle dichiarazioni dei redditi per i soggetti con esercizio solare.

La gran quantità di adempimenti che incombono sugli studi professionali impongono ritmi lavorativi tali che a volta succede che qualcosa “scappi”. Gli antichi romani dicevano “errare umanum est”; qualcuno aggiunse: “perseverare diabolicum”. Resta il fatto che, anche per colpa dei clienti che portano all’ultimo secondo documenti utili o indispensabili per la presentazione della dichiarazione, capita di non aver trasmesso una dichiarazione dei redditi. Importante sarebbe essersi creati degli elenchi contenenti anche gli steps relativi alla compilazione, al controllo ed alla trasmissione: in tal modo è più difficile che sfugga l’adempimento.

Diciamo anche che è importante accorgersi dell’errore in tempo.

In questo intervento analizziamo i possibili rimedi, partendo dall’analisi più generale delle fattispecie di dichiarazione tardiva o di dichiarazione omessa.

LA DICHIARAZIONE TARDIVA E OMESSA: GLI ASPETTI GENERALI

Sappiamo che il termine legislativo per l’invio della dichiarazione dei redditi coincide con la fine dell’undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d’imposta. Termine che, per tutti i soggetti con esercizio solare, si individua nel 30 novembre di ogni anno. Dopo tale data, in linea di principio si configura un’omessa dichiarazione. Ma il Legislatore ha previsto che qualora la dichiarazione venga presentata nei 90 giorni successivi alla scadenza essa possa rientrare in una specie di ravvedimento che comporta il pagamento di una sanzione pari al 10% del minimo edittale. Quindi, per beneficiare della sanatoria si deve versare l’obolo di euro 25 per ogni dichiarazione presentata con un ritardo non superiore a 90 giorni dall’originaria scadenza.

Se, oltre al mancato invio, vi sia stato anche l’omesso versamento, questo segue le regole ordinarie del ravvedimento operoso, con una sanzione del 30% che verrà ridotta secondo

le regole dell'articolo 13 del D.lgs. n. 472/1997. Chiaramente, oltre le sanzioni, sono dovuti gli interessi al tasso legale che oggi è il 5%.

DICHIARAZIONE	TERMINE TEMPORALE INVIO
Regolare	Entro il 30/11/2023
Tardiva	Entro il 28/02/2024 (nuovo termine a seguito del D.P.C.M. 26.07.2017)
Omessa "regolarizzata"	Entro il 30/11/2024
Omessa	Oltre il 28/02/2024 o non inviata

Va ricordato che i termini esposti riguardano i soggetti con esercizio solare. Per gli altri soggetti il termine di riferimento è la fine del nono mese seguente alla chiusura del periodo d'imposta.

LA DICHIARAZIONE TARDIVA: GLI ASPETTI SPECIFICI

Si definisce tardiva la dichiarazione inviata entro 90 giorni dal termine ordinariamente previsto dal D.P.R. n. 622/1998. Riguardo al modello REDDITI 2023 di persone fisiche e giuridiche, con esercizio coincidente nell'anno solare, il termine per l'invio tardivo scadrà il 28/2/2024. Previo versamento delle sanzioni ridotte (vedi tabella sottostante), la dichiarazione conserva comunque la sua validità, prescindendo da un eventuale versamento delle imposte effettuato in precedenza.

Il codice tributo da utilizzare per questa fattispecie è "8911", e l'anno di riferimento per il modello F24 è "2022".

È necessario fare qualche precisazione in merito:

- qualora vengano spedite in ritardo sia REDDITI 2023 che IRAP 2023, l'obolo dei 25 euro è dovuto per ciascuna dichiarazione spedita in ritardo rispetto al 30/11/2023;
- nel caso di invio tardivo degli Studi di Settore non sarà necessario versare una ulteriore sanzione, essendo il questionario Studi di Settore parte integrante del modello REDDITI 2023 e non una dichiarazione a sé stante. A tal proposito, il D.lgs. n. 158/2015 stabilisce che la sanzione prevista in caso di omessa presentazione degli Studi di Settore / presentazione con dati errati o inesatti è fissata a euro 2.000.

La tabella sottostante ricapitola quanto affermato pocanzi:

VIOLAZIONE	TERMINE RAVVEDIMENTO	SANZIONE ORDINARIA	RIDUZIONE	SANZIONE EFFETTIVA
Invio tardivo modello REDDITI 2023	90 giorni	euro 250 – 1.032	al 10%	euro 25,80
Invio tardivo Studi di Settore 2023	90 giorni	-	-	-
Invio omesso Studi di Settore 2023	Superato	euro 2.000	-	euro 2.000
Invio successivo al 30/11/2023 di UNICO 2023 in precedenza omesso	30/11/2024	Dal 60% al 120% con minimo di euro 200	-	60% con minimo di euro 200 ^(*)

(*) Non è possibile il ravvedimento, pertanto si dovrà presentare la dichiarazione, eventualmente pagare le imposte ed attendere che l'Agenzia delle Entrate notifichi la sanzione

Merita anche ricordare che, nel caso in cui la dichiarazione Redditi 2023 venga trasmessa oltre il 28/2/2024, essa rimarrà targata come omessa, ma vige un regime sanzionatorio più favorevole se non sono stati versati i tributi in quanto la sanzione edittale viene ridotta del 50%

Nel caso in cui le imposte risultanti dalla dichiarazione inviata tardivamente non siano state versate, al fine di non incorrere nella sanzione piena del 30%, il contribuente dovrà versare sia le imposte maggiorate degli interessi calcolati in base ai giorni di tardivo pagamento, oltre alla sanzione ridotta pari al:

- 0,1% per ogni giorno di ritardo fino al 15° giorno dal termine ordinario di pagamento;
- 1,50% se il versamento avviene entro 30 giorni dal termine ordinario;
- 1,67 se il versamento avviene entro 90 giorni dal termine ordinario;
- 3,75% entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo di imposta successivo;
- 4,29% entro i termini di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale è stata commessa la violazione;
- 5% se il ravvedimento è successivo.

LA DICHIARAZIONE OMESSA: GLI ASPETTI SPECIFICI

Superato il termine di 90 giorni concesso per regolarizzare la propria posizione, l'invio della dichiarazione REDDITI 2023 è considerato come omesso a tutti gli effetti. Per correttezza è corretto puntualizzare che nel caso in cui la dichiarazione sia comunque inviata oltre il 28/2/2024 questa costituisce pieno titolo di esigibilità e riscossione delle imposte da essa derivanti.

Una novità importante era ed è contenuta nel D.lgs. n. 158/2015 che ha revisionato il sistema sanzionatorio penale e amministrativo. Infatti, il contribuente che è incorso nell'omessa dichiarazione (cioè oltre il termine del 28/2/2024) potrà ulteriormente ravvedersi presentando la dichiarazione entro i termini di invio della dichiarazione per l'esercizio successivo. Quindi, a partire dal 28/2/2024, il modello REDDITI 2023 potrà essere inviato tardivamente entro il 30 novembre 2024. In questo caso non si sana l'omissione dell'invio della dichiarazione, ma si avrà diritto alla riduzione delle sanzioni sulle imposte non versate. Nella tabella sottostante sono riepilogate le previsioni menzionate:

1. con riferimento alla spedizione di Redditi 2023 in precedenza omesso:

IMPOSTE DERIVANTI DA DICHIARAZIONE	SANZIONE PREVISTA DALL'ARTICOLO 1, D.LGS. N. 471/97		NOVITÀ: SANZIONE PREVISTA DAL D.LGS. N. 158/2015			
			DICHIARAZIONE NON PRESENTATA		DICHIARAZIONE INVIATA OLTRE 28/2/2024 ED ENTRO IL TERMINE PRESENTAZIONE MODELLO REDDITI 2024 ^(*)	
	MINIMA	MASSIMA	MINIMA	MASSIMA	MINIMA	MASSIMA
Non dovute	euro 258 ^(**)	euro 1.032 ^(**)	euro 250 ^(**)	euro 1.000 ^(**)	euro 150 ^(**)	euro 500 ^(**)
Dovute	120% delle imposte (minimo euro 258)	240% delle imposte (minimo euro 258)	120% delle imposte (minimo euro 250)	240% delle imposte (minimo euro 250)	60% delle imposte (minimo euro 200)	120% delle imposte (minimo euro 200)

^(*) La possibilità di inviare la dichiarazione nell'arco temporale tra il 28/2/2024 e l'invio del modello REDDITI 2024 persiste solo nel caso in cui contribuente non abbia avuto notifica formale di qualsiasi attività di accertamento in merito. Avvalersi di questa facoltà consente di evitare l'applicazione della sanzione penale ex articolo 5, D.lgs. n. 74/2015 al superamento della soglia di punibilità (incrementata da euro 30.000 a euro 50.000)

^(**) Aumentate fino al doppio per i soggetti depositari delle scritture contabili

2. con riferimento a REDDITI 2024 qualora lo stesso non venisse presentato entro il 28/2/2025:

IMPOSTE DERIVANTI DA DICHIARAZIONE	SANZIONE PREVISTA DALL'ARTICOLO 1, D.LGS. N. 471/97		NOVITÀ: SANZIONE PREVISTA DAL D.LGS. N. 158/2015			
			DICHIARAZIONE NON PRESENTATA		DICHIARAZIONE INVIATA OLTRE 28/2/2025 ED ENTRO IL TERMINE PRESENTAZIONE MODELLO REDDITI 2025 (*)	
	MINIMA	MASSIMA	MINIMA	MASSIMA	MINIMA	MASSIMA
Non dovute	euro 258 ^(**)	euro 1.032 ^(**)	euro 250 ^(**)	euro 1.000 ^(**)	euro 150 ^(**)	euro 500 ^(**)
Dovute	120% delle imposte (minimo euro 258)	240% delle imposte (minimo euro 258)	120% delle imposte (minimo euro 250)	240% delle imposte (minimo euro 250)	60% delle imposte (minimo euro 200)	120% delle imposte (minimo euro 200)

(*) La possibilità di inviare la dichiarazione nell'arco temporale tra il 28/2/2025 e l'invio del modello REDDITI 2025 persiste solo nel caso in cui contribuente non abbia avuto notifica formale di qualsiasi attività di accertamento in merito. Avvalersi di questa facoltà consente di evitare l'applicazione della sanzione penale ex articolo 5, D.lgs. n. 74/2015 al superamento della soglia di punibilità (incrementata da euro 30.000 a euro 50.000)

(**) Aumentate fino al doppio per i soggetti depositari delle scritture contabili

DICHIARAZIONE TARDIVA E OMESSA: LA COLPA DELL'INTERMEDIARIO E IL CUMULO GIURIDICO

La presentazione tardiva o l'omessa presentazione della dichiarazione per colpa imputabile all'intermediario comporta l'assoggettamento di questo al pagamento della sanzione da euro 516 a euro 5.164 (articolo 7-bis, D.lgs. n. 241/97).

È necessario precisare che le violazioni in capo all'intermediario sono differenti e quindi distinte da quelle del contribuente che sarà quindi sanzionato autonomamente.

Nella sottostante tabella sono brevemente esposte le casistiche trattate dalla Circolare n. 11/E del 19.02.2008 dell'Agenzia delle Entrate:

TIPO DI DICHIARAZIONE IN OGGETTO	FATTISPECIE PREVISTA
Omessa	L'invio non è stato effettuato, o non è stato effettuato correttamente

Tardiva	L'impegno alla presentazione telematica è stato assunto prima del 30/11/2023 e la trasmissione del modello REDDITI 2023 è effettuata solo successivamente
	L'impegno alla presentazione telematica è stato assunto dopo il 30/11/2023 e la trasmissione del modello REDDITI 2023 è effettuata oltre i 30 giorni dalla data dell'impegno

Essendo molto probabile l'eventualità in cui l'intermediario non sia riuscito ad inviare più d'una dichiarazione dei propri clienti, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 27/9/2007 n. 52/E chiarisce che:

- all'omessa trasmissione telematica di un file contenente più dichiarazioni è applicabile il cumulo giuridico ex articolo 8, Legge n. 689/81, il quale prevede l'assoggettamento alla sanzione più aspra, sino ad un massimo del triplo pari a euro 645. Nel caso si inviino tardivamente più file contenenti più dichiarazioni si applicheranno tante sanzioni quante sono le violazioni commesse;
- all'omessa trasmissione telematica di uno o più file contenenti singole dichiarazioni si applicherà il meno vantaggioso cumulo materiale, il quale prevede sanzioni per euro 516 ognuno.

Risulta quindi più "vantaggioso" per l'intermediario inviare più dichiarazioni in meno file possibili.

Proprio come accade per il contribuente, in caso di invio tardivo del modello da parte dell'intermediario è prevista la possibilità di normalizzare la posizione tramite l'istituto del ravvedimento operoso. Sarà dunque necessario:

1. presentare la dichiarazione entro il 28/2/2024;
2. versare con il modello F24 la sanzione ridotta pari a euro 51 (il 10% di euro 516), utilizzando il codice tributo "8924".

In particolare si fa presente che, il ravvedimento, affinché abbia effetto deve essere effettuato nei termini dei 90 giorni seguenti alla scadenza ordinaria. Ciò in quanto la sanatoria deve poter considerare valida la dichiarazione presentata.

Nella sottostante tabella vengono riepilogati i codici delle sanzioni e gli anni di riferimento per la compilazione corretta del modello F24 in sede di pagamento delle sanzioni a carico del contribuente o dell'intermediario.

INTESTATARIO MODELLO F24	CODICE SANZIONE MODELLO F24	ANNO DI RIFERIMENTO MODELLO F24
Contribuente	8911	2022, anno di competenza della dichiarazione
Intermediario	8924	2023, anno in cui è stata realizzata la violazione

Di seguito sono elencati sinteticamente tutti gli altri codici da utilizzare in caso di violazioni connesse con gli omessi versamenti:

CODICE TRIBUTO	SANZIONE
8901	Sanzione pecuniaria IRPEF
8902	Sanzione pecuniaria addizionale regionale IRPEF
8903	Sanzione pecuniaria addizionale comunale IRPEF
8904	Sanzione pecuniaria IVA
8906	Sanzione pecuniaria sostituti d'imposta
8907	Sanzione pecuniaria IRAP
8908	Sanzione pecuniaria altre imposte dirette
8910	Sanzione pecuniaria IVA forfait connessa ad imposte intrattenimenti
8911	Sanzioni pecuniarie altre violazioni tributarie relative ad imposte sui redditi, sostitutive, IRAP, IVA
8913	Sanzioni pecuniarie imposte sostitutive delle imposte sui redditi (cedolare secca, contribuenti minimi)
8918	IRES - sanzione pecuniaria

CODICE TRIBUTO	INTERESSI
1989	IRPEF
1990	IRES
1991	IVA
1992	Imposte sostitutive
1993	IRAP
1994	Addizionale regionale
1998	Addizionale comunale

CONCLUSIONI

Come si è potuto leggere, il Legislatore ha messo a disposizione del Contribuente e dell'Intermediario l'istituto del ravvedimento il qual esplica le sue funzioni di "agevolare" la

regolarizzazione di errori attinenti l'invio delle dichiarazioni e dell'omesso o tardivo pagamento delle imposte.

Si vuole altresì ribadire che la dichiarazione trasmessa successivamente ai 90 giorni dopo l'ordinaria scadenza ha l'effetto di ridurre, dimezzando, la sanzione per omesso versamento, ma ha il difetto di non considerare regolarizzata la dichiarazione.

A parere di chi scrive, si ritiene che, qualora il Contribuente o l'Intermediario scoprano di non aver inviato una dichiarazione, anche qualora sia spirato il termine dell'anno successivo, sia opportuno comunque trasmettere la dichiarazione. In tal modo si rappresenta agli Uffici verificatori che l'omissione non è legata alla volontà di essere un evasore totale, ma è frutto di un mero errore. Inoltre, avendo fornito all'Agenzia delle Entrate tutti gli elementi reddituali, gli oneri deducibili e detraibili ed ogni altro elemento a favore del Contribuente, l'Ufficio avrà un comportamento meno incriminoso e più collaborativo. Ma vi è di più: in presenza di crediti dobbiamo ricordare il consolidato orientamento giurisprudenziale che tende a riconoscere i crediti purché si siano forniti i dati e gli elementi utili per la loro individuazione e quantificazione.

L'Approfondimento

Gli effetti fiscali degli atti di fine anno nelle imprese familiari e nelle società di persone

PREMESSA

Con l'avvicinarsi del 31.12 di ogni anno, è buona regola valutare anticipatamente gli effetti civilistici e fiscali dei possibili atti di modifica o integrazione relativamente alle compagini delle imprese familiari e delle società di persone, incluse le S.r.l. trasparenti.

Nelle imprese familiari è opportuno prendere in considerazione la eventuale costituzione di una nuova impresa, la trasformazione di una ditta individuale in impresa familiare e l'ingresso di eventuali nuovi collaboratori.

Nelle società di persone e S.r.l. in trasparenza è opportuno, invece, attenzionare le possibili operazioni di cessione quote con variazione della compagine sociale e le modifiche ai diritti dei soci che possono portare ad una loro partecipazione agli utili non proporzionale ai conferimenti.

In alcuni casi, anticipare gli effetti civilistici degli atti al 2023 consentirà di trarne beneficio fiscale già a partire dal 2024. Vediamo nel dettaglio di cosa si tratta.

ASPETTI CIVILISTICI E FISCALI LEGATI AI COLLABORATORI FAMILIARI

Il riconoscimento della qualifica di collaboratore familiare è subordinato al sussistere dei seguenti requisiti:

- la continuità dell'apporto di lavoro fornito dal familiare dell'imprenditore all'interno dell'impresa individuale, senza che tale contributo sia disciplinato da un accordo giuridico specifico;
- l'esistenza di un legame di parentela (o affinità) tra il collaboratore e il titolare dell'impresa.

A tal fine, tra i collaboratori familiari possono essere ricompresi il coniuge, i parenti entro il 3° grado e gli affini entro il 2° grado. Tra l'altro, la Legge 76/2016 (Legge "Cirinnà") ha esteso la disciplina dell'impresa familiare anche alle unioni civili, pure tra persone dello stesso

sesto. In particolare, introducendo l'articolo 230-ter del Codice civile, il Legislatore ha inteso disciplinare le prestazioni lavorative rese a favore del convivente more uxorio, in assenza di un diverso rapporto lavorativo tra i medesimi conviventi (es. un rapporto di società o di lavoro subordinato).

GRADO DI PARENTELA DEL COLLABORATORE FAMILIARE	
CONIUGE	1° GRADO
PADRE/MADRE/FIGLI	1° GRADO
NONNO, NIPOTI	2° GRADO
FRATELLI/SORELLE	2° GRADO
ZIO/A, NIPOTE	3° GRADO
SUOCERO/A, GENERO, NUORA	1° GRADO (AFFINI)
COGNATO/A	2° GRADO (AFFINI)

Rispetto alla normativa civilistica, ai fini fiscali il collaboratore familiare deve prestare la sua opera, oltre che continuativamente, anche in forma prevalente rispetto a qualsiasi altra attività svolta.

Pertanto, ogni collaboratore ha diritto alla partecipazione agli utili dell'impresa familiare a condizione che abbia contribuito in modo continuativo e prevalente al lavoro dell'impresa. La quota di partecipazione agli utili si intende proporzionale alla quantità e qualità del lavoro svolto da ciascuno di essi.

REQUISITI SOGGETTIVI NECESSARI PER CONFIGURARE UN'IMPRESA FAMILIARE
CONTINUITÀ NELLA PRESTAZIONE DI LAVORO
PREVALENZA RISPETTO AD ALTRE EVENTUALI ATTIVITÀ SVOLTE
PROPORZIONALITÀ DELLE QUOTE DI PARTECIPAZIONE AGLI UTILI ALLA QUANTITÀ E QUALITÀ DEL LAVORO SVOLTO

La quota complessiva degli utili assegnata ai collaboratori familiari (o conviventi) non può eccedere il 49% del reddito dell'impresa, il che implica che al titolare dell'impresa familiare deve essere attribuito almeno il 51% del reddito d'impresa realizzato.

La quota di utili assegnata ai collaboratori non produce reddito d'impresa ma è tassata esclusivamente come reddito da partecipazione. Diversamente, se l'impresa familiare registra una perdita, l'imputazione della stessa non è consentita ai collaboratori ma è riconosciuta fiscalmente (e per intero) nei confronti del solo titolare dell'impresa, il quale potrà compensarla con i redditi di altre categorie che concorrono, nel medesimo periodo d'imposta, a formare il proprio reddito complessivo.

L'imputazione del reddito di partecipazione al collaboratore familiare è subordinata alle seguenti condizioni:

- esistenza di un documento (atto pubblico o scrittura privata autenticata), contenente il nome del partecipante e il suo rapporto di parentela o affinità con l'imprenditore;
- indicazione, nella dichiarazione dei redditi dell'imprenditore, delle quote di partecipazione agli utili spettanti ai collaboratori.

L'atto pubblico o la scrittura privata autenticata devono essere datati anteriormente all'inizio del periodo d'imposta.

Sebbene non sia necessario specificare l'esatta misura delle quote di partecipazione agli utili assegnati ai collaboratori familiari, poiché tali quote vengono determinate retrospettivamente in base alla quantità e qualità del lavoro svolto in azienda (purché sia continuativo e prevalente), la Corte di Cassazione con la sentenza n. 14908/2012 ha stabilito che, nella gestione delle imprese familiari, la scrittura privata riveste un ruolo fondamentale nei rapporti di partecipazione agli utili, poiché:

- determina le quote di partecipazione agli utili dell'impresa;
- costituisce prova dell'esistenza e dell'entità della partecipazione del singolo partecipante all'impresa familiare, proporzionalmente alla qualità e alla quantità del lavoro svolto.

Infine, merita evidenziare che le conseguenze fiscali legate all'assegnazione di una parte di reddito ai collaboratori familiari si verificano con decorrenza differenziata a seconda delle seguenti situazioni:

- avvio di un'impresa familiare ex novo;

- trasformazione di un'impresa esistente in una forma di impresa familiare;
- ingresso di un nuovo collaboratore nell'impresa familiare.

Nel primo caso, gli effetti fiscali si manifestano a decorrere dal periodo d'imposta di inizio attività, a condizione che l'atto di costituzione dell'impresa familiare (atto pubblico o scrittura privata autenticata) sia registrato entro 20 giorni dalla sua sottoscrizione. Di conseguenza, per garantire l'assegnazione del reddito al collaboratore familiare già a partire dal periodo d'imposta 2023 (Modello Redditi 2024), l'atto costitutivo dovrà essere sottoscritto entro il prossimo 31 dicembre.

Esempio n. 1

La Sig.ra Sara Rossi avvia un'attività di ristorazione senza cucina (bar) il 18.11.2023, costituendo contestualmente un'impresa familiare con la sorella Chiara. Considerato che gli effetti fiscali dell'impresa familiare decorrono già dal 2023, in sede di compilazione del Modello REDDITI 2024, alla sorella Chiara sarà attribuita una quota di reddito da partecipazione "2023" in base alla qualità e quantità di lavoro prestato nell'impresa familiare.

Nel secondo caso, ovvero quando un'impresa individuale venga successivamente dichiarata "impresa familiare", gli effetti fiscali si verificheranno a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato sottoscritto l'atto di trasformazione, (circolare AdE 98/E/2000). Conseguentemente, se l'atto in parola viene stipulato:

- entro il 31.12.2023, l'effetto fiscale di ripartizione del reddito al collaboratore familiare si verificherà solo a partire dal periodo d'imposta 2024 (Modello Redditi 2025);
- oltre la data del 31.12.2023, l'effetto fiscale di ripartizione del reddito al collaboratore familiare si verificherà solo a partire dal 2025 (Modello Redditi 2026).

Esempio n. 2

Il Sig. Mario Rossi svolge dal 2022 l'attività di commercio al dettaglio di prodotti per l'informatica sotto forma di impresa individuale. Il 21.12.2023 stipula un atto di trasformazione di impresa individuale in impresa familiare facendo subentrare il figlio.

Gli effetti fiscali dell'impresa familiare decorrono dal 2024. Pertanto:

- il reddito d'impresa 2023 è tassato in capo al titolare;
- dall'anno d'imposta 2024 (Modello REDDITI 2025) al figlio sarà attribuita la quota di reddito proporzionale all'attività svolta.

Infine, qualora dovesse entrare un nuovo collaboratore nella compagine dell'impresa familiare, l'effetto fiscale sarebbe differito al periodo d'imposta successivo. In questo caso, la quota del reddito di partecipazione all'impresa familiare assegnata ai nuovi collaboratori potrà essere loro attribuita a partire dall'anno successivo a quello in cui avviene la modifica dell'atto. Di conseguenza, per far partecipare il collaboratore familiare alla suddivisione del reddito d'impresa già dal periodo d'imposta 2024 (modello Redditi 2025), la modifica dell'atto dovrà essere effettuata entro il prossimo 31 dicembre.

Esempio n. 3

Il Sig. Mario Verdi gestisce un ristorante, in forma di impresa familiare, con la sorella. Il 20.12.2023, a seguito dell'ingresso di un nuovo collaboratore (figlio), l'atto dell'impresa familiare viene modificato. Gli effetti fiscali della modifica decorrono dall'anno d'imposta 2024 (Modello REDDITI 2025) e pertanto:

- il reddito d'impresa 2023 è ripartito tra il titolare e la sorella;
- dal 2024 sarà attribuita al figlio la quota di partecipazione al reddito proporzionale all'attività svolta.

Al collaboratore che interrompe l'attività svolta all'interno dell'impresa familiare nel corso dell'anno deve essere assegnata una quota di reddito proporzionata alla quantità e qualità del lavoro prestato durante l'anno. I requisiti di continuità e prevalenza dell'attività devono essere valutati considerando il periodo precedente la cessazione. Inoltre, al collaboratore che lascia l'impresa familiare spetta una parte degli incrementi patrimoniali, che include le

plusvalenze latenti e compreso il valore dell'avviamento derivante dall'attività svolta, insieme ad una quota di utili residui eventualmente ancora non distribuiti. Queste somme non hanno rilevanza fiscale e, di conseguenza, non sono soggette a tassazione.

ASPETTI FISCALI RELATIVAMENTE AI SOCI DI SOCIETA' DI PERSONE

Nelle società di persone (società semplici, snc e sas), ai sensi dell'articolo 5, commi 1 e 2, TUIR, il reddito prodotto è imputato per trasparenza ai soci esistenti al 31.12 di ogni anno in proporzione alla quota di partecipazione agli utili, che si presume proporzionale al valore del conferimento.

In sede di costituzione della società ovvero, successivamente con un atto specifico, è possibile prevedere una diversa ripartizione degli utili non proporzionale ai conferimenti. In caso di cessione della quota societaria, gli effetti fiscali si producono con decorrenza differenziata a seconda che l'atto comporti una variazione:

- della compagine sociale, ossia delle quote di partecipazione agli utili connessa:
 - all'uscita di vecchi soci (per cessione, recesso, decesso, ecc.);
 - all'entrata di nuovi soci;
- delle quote di partecipazione agli utili intervenuta tra i soci esistenti.

Nel primo caso, ovvero quando la variazione delle quote di partecipazione agli utili conseguente all'uscita di vecchi soci o all'ingresso di nuovi soci determina una modifica della compagine sociale, l'effetto si produce dallo stesso periodo d'imposta di stipula dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata.

Di conseguenza l'uscita o l'ingresso di nuovi soci a seguito di un atto stipulato entro il 31.12.2023 produce effetto già a partire dall'anno d'imposta 2023.

Esempio n. 4

Al 30.10.2023 il capitale sociale della ABC s.n.c. è così composto:

- socio Mario Rossi 60%,
- socia Chiara Verdi 40%.

Il 15.12.2023 il socio Mario Rossi cede metà della propria quota di partecipazione al nuovo socio Luca Gialli. Il capitale sociale è ora così composto:

- socio Mario Rossi 30%
- socia Chiara Verdi 40%
- socio Luca Gialli 30%.

Il nuovo socio entrante Luca Gialli partecipa agli utili e, quindi, dichiarerà il reddito di partecipazione nella ABC s.n.c. già a partire dall'anno d'imposta 2023.

Quanto alla seconda ipotesi, la variazione delle quote di partecipazione agli utili tra i soci esistenti, senza modifica della compagine sociale, si verifica, come desumibile dalle istruzioni del quadro RO del Modello REDDITI SP, nelle seguenti due ipotesi:

- cessione quote;
- modifica della quota di partecipazione agli utili senza alcuna variazione della quota di partecipazione al capitale sociale.

Tali modifiche hanno effetto dal periodo d'imposta successivo a quello di stipula dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. Di conseguenza, per poter assicurare la ripartizione ai soci del reddito d'impresa sulla base delle nuove quote dal 2024 (Modello REDDITI 2025) l'atto va stipulato entro il 31.12.2023.

Esempio n. 5

Al 30.11.2023 il capitale sociale della ABC s.n.c. è così composto:

- socio Mario Rossi 60%,
- socia Chiara Verdi 40%.

Il 15.12.2023 il socio Mario Rossi cede metà della propria quota di partecipazione alla socia preesistente Chiara Verdi. Il capitale sociale è ora così composto:

- socio Mario Rossi 30%
- socia Chiara Verdi 70%.

Le variazioni, non comportando una modifica alla compagine sociale, hanno effetto a partire dall'anno d'imposta 2024, cosicché i soci andranno a modificare i rispettivi redditi da partecipazione con il Modello REDDITI 2025.

SRL TRASPARENTI

Alle S.r.l. trasparenti ai sensi dell'articolo 116, TUIR, sono applicabili le medesime regole sopra esaminate con riguardo alle società di persone e, pertanto, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 22.11.2004, n. 49/E "*per omogeneità di trattamento fiscale con le società di persone ... le modifiche nelle quote di partecipazione agli utili dei soci, non legate a variazioni della compagine sociale, hanno efficacia solo a partire dal periodo d'imposta successivo*".

Alla luce di ciò, anche per le S.r.l. trasparenti va valutata l'opportunità o la necessità di stipulare atti di cessione quote entro il 31.12.2023 al fine di ottenere gli effetti fiscali:

- già dall'anno d'imposta 2023, se la cessione comporta un mutamento della compagine sociale;
- a partire dall'anno d'imposta 2024 se la cessione non comporta il mutamento della compagine sociale.

Alla luce di quanto sopra, la decorrenza dei già menzionati atti, per le società di persone e le S.r.l. trasparenti è così sintetizzabile.

SOCIETÀ DI PERSONE / SRL TRASPARENTE TIPOLOGIA ATTO STIPULATO ENTRO IL 31.12.2023	EFFETTI FISCALI
Modifica compagine sociale (ingresso nuovi soci e/o uscita vecchi soci)	Dal 2023
Variazione quote partecipazione al capitale sociale e/o agli utili (senza modifica compagine sociale)	Dal 2024

Le prossime scadenze



11 dicembre 2023

TITOLARE EFFETTIVO

Termine entro cui comunicare al Registro Imprese il titolare effettivo.

15 dicembre 2023

REGOLARIZZAZIONE CORRISPETTIVI

Termine entro cui effettuare la regolarizzazione, mediante ravvedimento operoso, della mancata certificazione dei corrispettivi per il periodo dal 1.01.2022 al 30.06.2023.

16 dicembre 2023

VERSAMENTO RITENUTE

Termine entro cui 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/trimestrali per operare la liquidazione relativa al mese/trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

IMU - SALDO

Termine entro cui versare il saldo Imu dovuto per il 2023.

20 dicembre 2023

RITENUTE CONDOMINIO

Termine entro cui versare le ritenute operate dai condomini in qualità di sostituti d'imposta sui corrispettivi dovuti all'appaltatore, qualora l'ammontare delle ritenute operate mensilmente sia inferiore a € 500.

20 dicembre 2023

ACCONTO

Liquidazione straordinaria per il versamento in acconto dell'Iva relativo al 2023.

25 dicembre 2023

ELENCHI INTRASTAT

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

27 dicembre 2023

ACCONTO IVA

Termine entro cui versare l'acconto Iva 2023.
