



C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 9 del 02 maggio 2023

Focus settimanale:

- **Nuova guida dell'Agenzia delle Entrate per l'abilitazione di terzi all'accesso ai servizi on line nell'area riservata**
- **Le maggiorazioni del diritto annuale per le Camere di Commercio**
- **Reato di indebita compensazione – ancora dubbi in merito all'ambito applicativo**
- **Estromissione agevolata di immobili dall'impresa individuale**
- **Le novità del Modello Redditi PF 2023 – prima parte**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



7

Il Giudice ha sentenziato



.....	10
In breve.....	12
Nuova guida dell'Agenzia delle Entrate per l'abilitazione di terzi all'accesso ai servizi on line nell'area riservata.....	12
Le maggiorazioni del diritto annuale per le Camere di Commercio.....	14
L'Approfondimento.....	16
Reato di indebita compensazione – ancora dubbi in merito all'ambito applicativo.....	16
L'Approfondimento.....	25
Estromissione agevolata di immobili dall'impresa individuale.....	25
L'Approfondimento.....	36
Le novità del Modello Redditi PF 2023 – prima parte.....	36

Flash di stampa



Riforma fiscale	IL SOLE 24 ORE 22.04.2023	I principali punti qualificanti del disegno di legge delega fiscale in materia di riscossione sono: <ul style="list-style-type: none"> • La graduale estensione a 120 rate della durata massima dei piani di dilazione con l'agente della riscossione; • L'accelerazione delle procedure di recupero coattivo; • L'introduzione di meccanismi automatici di discarico per inesigibilità, una volta trascorsi 5 anni senza l'avvenuto incasso del credito; • progressiva confluenza in agenzia delle Entrate di Agenzia delle Entrate-Riscossione.
Allegati al ricorso tributario senza firma digitale	IL SOLE 24 ORE 22.04.2023	La firma digitale sugli allegati nell'ambito del processo tributario telematico non sarà più obbligatoria.
Superbonus 110%	IL SOLE 24 ORE 22.04.2023	Il superbonus 110% non entra nelle dichiarazioni dei redditi in quanto per utilizzare l'agevolazione relativa alle spese del 2021 è necessario cedere il credito o optare per lo sconto in fattura.
Comunicazione compensi dei medici in strutture sanitarie private	ITALIA OGGI 22.04.2023	Entro il 2.05.2023 va inviata all'Agenzia delle Entrate la comunicazione dei dati relativi alla riscossione accentrata dei compensi dovuti per attività di lavoro autonomo mediche e paramediche svolte nell'ambito di strutture sanitarie private.
Agevolazioni per il trasporto turistico	ITALIA OGGI 22.04.2023	Tramite l'informativa prot. n. 210945 del 21.04.2023 dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Direzione Accise è stato stabilito che dal 1.04 al 31.08.2023 saranno previsti sconti sulle accise sul carburante per il trasporto turistico tramite bus con conducente: l'agevolazione avrà la forma del rimborso, con cadenza trimestrale.

Superbonus e bonus edilizi dal 2023 al 2025

IL SOLE 24 ORE
24.04.2023

Si propone una sintesi del calendario per il superbonus e bonus edilizi:

- 30.09.2023: i proprietari di villette che al 30.09.2022 avevano già eseguito almeno il 30% dei lavori, possono beneficiare del 110%;
- 30.11.2023: è possibile comunicare le opzioni di cessione dei crediti d'imposta e degli sconti in fattura, relativi ai bonus per spese sostenute nel 2022 (o alle rate residue per spese 2021 e 2020);
- 31.12.2023: fine del superbonus del 90% per i proprietari di villette che hanno iniziato i lavori dal 1.01.2023 e rientrano nei requisiti fissati dalla legge;
- 1.01.2024: non più possibile il superbonus per le villette, mentre è disponibile per condomini ed edifici plurifamiliari al 70%;
- 16.03.2024: termine entro cui comunicare le cessioni dei crediti 2023 (e delle rate residue degli anni precedenti);
- 31.12.2024: scadenza dei bonus ordinari diversi dal superbonus (50% per ristrutturazioni, sismabonus, ecobonus in versione base e potenziata, bonus mobili, bonus giardini);
- 1.01.2025: il superbonus al 65%;
- 31.12.2025: fine del superbonus e del bonus del 75% per l'abbattimento delle barriere architettoniche.

Adempimento dichiarativi per le società di persone

IL SOLE 24 ORE
24.04.2023

Nel programmare gli adempimenti degli obblighi dichiarativi è necessario fare attenzione alle società di persone, in quanto hanno maggiori casistiche rispetto alle persone fisiche e alle società di capitali.

Acquiescenza alle sanzioni e tregua fiscale

IL SOLE 24 ORE
25.04.2023

L'istanza di interpello n. 305/2023 riguarda il caso in cui un contribuente aveva definito le sole sanzioni e aveva impugnato il provvedimento per imposte e interessi. Sembrava dunque possibile sospendere il

		<p>pagamento delle rate ottenute sull'acquiescenza delle sanzioni e includere anche tale parte del provvedimento nella definizione della lite. Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ha negato tale possibilità.</p>
<p>Comunicazione opzione per cessione crediti o sconto in fattura</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 25.04.2023</p>	<p>Stando alla versione appena riformulata del DL. 176/2022, le comunicazioni di opzione per la cessione dei crediti o lo sconto in fattura trasmesse all'Agenzia delle Entrate (relativamente a superbonus, bonus barriere architettoniche o sismabonus) a partire dal 1.04.2023 non consentono al cessionario/fornitore (e ai successivi acquirenti del credito) la possibilità di ripartire le varie rate (o le singole quote residue) in 10 anni, nemmeno con l'istituto della remissione in bonis.</p>
<p>Proroga rottamazione quater</p>	<p>ITALIA OGGI 25.04.2023</p>	<p>La proroga della rottamazione-quater che sarà inserita come emendamento al Decreto Bollette, prevede lo slittamento del termine per presentare l'istanza di adesione al 30.06.2023. I contribuenti dovranno quindi pagare il 20% del totale dovuto, in un termine ristretto che va dal 31.10 al 30.11.2023.</p>
<p>Sterilizzazione delle perdite 2022</p>	<p>ITALIA OGGI 26.04.2023</p>	<p>Come stabilito dall'art. 3, c. 9 D.L. 198/2022, alle perdite civilistiche emerse nell'esercizio 2022, non si applicano gli artt. 2446, cc. 2 e 3, 2447, 2482-bis, cc. 4, 5, 6 e 2482-ter c.c. e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale, di cui agli artt. 2484, c. 1, n. 4), e 2545-duodecies c.c., in quanto tali adempimenti sono rinviati all'assemblea che approverà il bilancio 2027.</p>
<p>Deducibilità Imu e modello Redditi</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 26.04.2023</p>	<p>La legge di Bilancio 2020 prevede la deduzione integrale dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo dell'Imu relativa agli immobili strumentali, dal periodo d'imposta 2022.</p>

Presentazione dichiarazione Iva	IL SOLE 24 ORE 27.04.2023	Entro il 2.05.2023 è necessario inviare la dichiarazione annuale Iva per il 2022, da trasmettere anche in assenza di operazioni imponibili. Le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza sono valide ma è necessario versare la sanzione di 250 euro, sanabile con il pagamento di una sanzione di 25 euro (1/10 di 250 euro). Invece, quelle presentate con ritardo superiore a 90 giorni si considerano omesse, ma costituiscono titolo per la riscossione dell'Iva che ne risulta dovuta.
Proroga rottamazione-quater	ITALIA OGGI 29.04.2023	L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha affermato che i prospetti richiesti a partire dal 1.05.2023 verranno trasmessi ai contribuenti senza più la presenza delle cartelle cancellate dal saldo e stralcio.
Assegnazione agevolata beni e trasformazione in società semplice	ITALIA OGGI 29.04.2023	L'Agenzia ha precisato che la scelta tra assegnazione agevolata e trasformazione in società semplice non produce effetti equivalenti e non permette l'estromissione parziale dei beni dal novero di quelli d'impresa.

L'Agenzia interpreta



Servizio mensa gestito da app	INTERPELLO N. 301 DEL 21.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il servizio mensa gestito tramite l'app è soggetto ad aliquota Iva del 4%.
Immobili agevolati anche su aree demaniali Zes	INTERPELLO N. 302 DEL 21.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'acquisto di beni immobili è agevolabile anche per quelli costruiti su terreno demaniale, incluse le aree balneari.
Tassazione riserva da mancata conversione obbligazioni convertibili	INTERPELLO N. 303 DEL 21.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la tassazione della riserva da mancata conversione delle obbligazioni convertibili rileva ai fini della deducibilità degli interessi passivi nonché ai fini Ace.
Superbonus 110% e spalma crediti	PROVVEDIMENTO N. 132132 DEL 18.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che lo "spalma crediti" da superbonus allunga e fa slittare di un anno la fruizione dei crediti, in quanto il frazionamento in 10 anni decorre dall'anno successivo a quello di riferimento della rata oggetto di opzione.
Esenzione Iva per le attività didattiche	INTERPELLO N. 279 DEL 04.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'esenzione Iva delle attività didattiche e formative erogate da scuole e istituti riconosciuti dalla pubblica amministrazione non si applica alle prestazioni "a monte" rese dai docenti, in quanto sono esentati dall'imposta solo per le lezioni relative a materie scolastiche o universitarie impartite a titolo personale
Sostituzione di impianti difettosi	INTERPELLO N. 304 DEL 24.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la sostituzione di impianti a seguito di una campagna di richiamo per beni difettosi, anche se la garanzia è scaduta, è un'operazione che non rileva ai fini Iva in quanto manca il requisito oggettivo.

Definizione agevolata liti pendenti con l'Agenzia delle Entrate	INTERPELLO N. 306 DEL 24.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha esaminato il caso di un contribuente che ha notificato il ricorso entro il 1.01.2023 al solo all'agente della riscossione mentre l'Agenzia delle Entrate si è costituita in giudizio solo nel successivo mese di gennaio 2023. Secondo la risposta delle Entrate, per identificare le liti definibili occorre verificare il requisito di parte in senso formale al 1.01.2023. Per questo motivo non si tratta di una lite definibile.
Benefici premiali ISA per il 2022	PROVVEDIMENTO N. 140005/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha confermato il regime premiale ISA relativo al periodo d'imposta 2022 in presenza di un livello di affidabilità almeno pari a 8 o un ISA complessivo di 8,5 ottenuto tramite la media semplice dei livelli di affidabilità semplice dei livelli di affidabilità ottenuti a seguito dell'applicazione degli Isa per i periodi d'imposta 2021 e 2022.
Istruzioni per superbonus in 10 anni dal 2.05.2023	PROVVEDIMENTO N. 132123/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha affermato che a partire dal 2.05.2023 nell'area riservata del sito delle Entrate sarà possibile comunicare la fruizione in 10 anni dei crediti fiscali derivanti da superbonus, bonus barriere architettoniche e sismabonus mentre dal 3.07.2023 sarà possibile operare attraverso intermediari.
Definizione agevolata avvisi bonari	INTERPELLO N. 307 DEL 24.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che non è ammessa la definizione agevolata per l'avviso bonario relativo al 2017 anche se è stato oggetto di rettifica per sgravio parziale nel 2023.
Nuovi codici tributo per sanzioni e ritenute	RISOLUZIONE N. 18/E DEL 28.04.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha stabilito che i nuovi codici tributo riguardano il versamento, con i modelli F24 e F24 EP (enti pubblici), delle sanzioni da ravvedimento relative a ritenute e trattenute dichiarate nel Modello 770, e ritenute Irpef sui redditi da lavoro dipendente relative alle Regioni Sicilia, Sardegna e Valle d'Aosta.

Iva al 5% per
dispositivo
antiabbandono

INTERPELLO
N. 308
DEL 28.04.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il dispositivo anti abbandono è soggetto all'aliquota Iva del 5% solo nel caso in cui sia venduto insieme al seggiolino per bambino da installare sugli autoveicoli.

Trust opaco
statunitense

INTERPELLO
N. 309
DEL 28.04.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che un «complex trust» statunitense soggetto localmente a una tassazione nominale non inferiore al 50% di quella applicabile in Italia è equiparabile ad un «trust opaco» stabilito in un Paese a fiscalità non privilegiata.

Il Giudice ha sentenziato



Assoluzione per il reato presupposto e revisione della sentenza

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10143/2023

La Cassazione ha sancito che l'assoluzione dell'imputato per il reato presupposto non comporta la revisione della sentenza che ha sanzionato l'ente.

Avvisi di udienza al difensore

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 9165/2023

La Cassazione ha chiarito che se la comunicazione della data dell'udienza è stata inviata direttamente alla parte anziché al suo difensore presso il quale ha eletto domicilio, la sentenza d'appello è illegittima e va annullata.

Istanze di adesione condizionate

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8504/2023

La Cassazione ha precisato che in tema di accertamento con adesione, il verbale del mancato accordo non integra una situazione omogenea a quella di definitiva rinuncia all'istanza di accertamento con adesione e per questo motivo alla stessa non può riconoscersi il valore di atto idoneo all'interruzione del termine di sospensione di 90 giorni.

Tassabili per cassa le somme corrisposte agli eredi di soci

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8743/2023

La Cassazione ha sancito che, non essendo la posizione dell'erede equiparabile a quella del socio, nei confronti dell'erede non trova applicazione il principio di trasparenza (art. 5 del Tuir). La tassazione dei redditi disciplinati dall'art. 20-bis del Tuir segue dunque il criterio di cassa.

Requisiti per il contributo del decreto Ristori

C.G.T.
DI SECONDO
GRADO DELLA
LOMBARDIA
N. 1421/2023

La Corte di Giustizia Tributaria ha precisato che è consentito accedere al contributo a fondo perduto, introdotto dal decreto Ristori, anche senza i requisiti di fatturato previsto. È necessario però dichiarare lo svolgimento in via prevalente di una delle attività riferite ai codici Ateco indicati nell'allegato al decreto e la partita Iva sia attiva dal 1.01.2019.

Prelievo illegale di
energia elettrica
deve essere
assoggettato a Iva

CORTE DI GIUSTIZIA
UE
C-677/21

La Corte di Giustizia Ue ha stabilito che l'indennità dovuta per legge dal fruitore abusivo di energia elettrica al fornitore, comprensiva del consumo effettuato, è assoggettata a Iva in quanto rappresenta il corrispettivo di una cessione di beni.

In breve

Nuova guida dell'Agenzia delle Entrate per l'abilitazione di terzi all'accesso ai servizi on line nell'area riservata

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la nuova guida per l'accesso ai servizi online per rappresentanti e persone di fiducia. All'interno sono descritte le modalità operative per abilitare rappresentanti o persone di fiducia ad accedere ai propri servizi on line, in nome e per conto delle persone rappresentate.

Il provvedimento dell'Amministrazione finanziaria 17 aprile 2023 n. 130859 ha semplificato la procedura di abilitazione e disabilitazione delle persone di fiducia, lasciando immutate le modalità di abilitazione degli altri soggetti c.d. "rappresentanti". I rappresentanti sono i tutori, i curatori speciali, gli amministratori di sostegno e i genitori, identificati come soggetti legalmente titolati a operare per conto di persone che, per motivi legali o sanitari, si trovano nell'impossibilità di provvedere ai propri interessi.

Le modalità di abilitazione di questi soggetti per accedere ai servizi on line dell'Agenzia delle Entrate sono diverse. Nello specifico:

- il modulo da trasmettere per abilitare i rappresentanti è allegato al provv. Agenzia delle Entrate 19 maggio 2022 n. 173217, mentre per le persone di fiducia si trasmette il modulo allegato al provv. 17 aprile 2023 n. 130859;
- i rappresentanti possono essere abilitati utilizzando il servizio web "Consegna documenti e istanze" disponibile nell'area riservata (sezione "Servizi") del sito dell'Agenzia, mentre da quest'anno per abilitare una persona di fiducia è disponibile una nuova funzionalità, sempre nell'area riservata del sito internet, nella sezione "Profilo utente";
- le persone di fiducia possono essere abilitate anche con il servizio di videochiamata.

Resta possibile, per abilitare sia i rappresentanti che le persone di fiducia, inviare la documentazione in allegato a un messaggio PEC a una qualunque Direzione Provinciale dell'Agenzia delle Entrate o presentarsi presso un qualsiasi ufficio territoriale.

Con riferimento ai genitori, se nel 2022 hanno presentato la dichiarazione dei redditi per il figlio utilizzando il servizio web "dichiarazione precompilata", questi possono operare per



conto del figlio anche per l'anno in corso, senza fare ulteriore richiesta, e comunque fino al compimento della maggiore età del figlio. L'esito della richiesta è comunicato al massimo entro trenta giorni dalla ricezione della stessa.

Ricordiamo che per accedere ai servizi on line dell'Agenzia delle Entrate per conto di altri, dopo aver ottenuto l'abilitazione, i rappresentanti e le persone di fiducia si devono identificare nell'area riservata con le proprie credenziali. Poi, devono utilizzare la funzione "Cambia utenza" per comunicare al sistema che intendono operare per la posizione fiscale del soggetto rappresentato o dell'interessato.

Le maggiorazioni del diritto annuale per le Camere di Commercio

Sul sito del Ministero delle Imprese e del made in Italy sono stati pubblicati i decreti che modificano il diritto dovuto alla Camera di commercio con una maggiorazione pari al 20% e al 50% mentre con la nota n. 339674/2022 è stato stabilito che gli importi dovuti per il 2023 non cambiano rispetto lo scorso anno.

Le Camere di Commercio, in base all'art. 18 comma 10 della L. 580/93, hanno la possibilità di aumentare fino al 20% l'importo loro dovuto rispetto la cifra ordinaria, previa autorizzazione del Ministero che deve valutare sulla base del programma per lo sviluppo economico del Paese che, condiviso con le Regioni, viene presentato dalla Camera di Commercio.

Il DM 23.02.2023 presente sul sito del ministero, ha approvato le maggiorazioni pari al 20% per il triennio 2023-2025, ad eccezione delle Camere di Commercio in Sicilia.

Le imprese che hanno già versato il diritto annuale dal 01.01.2023, hanno la possibilità di versare la differenza entro il 30.11 ovvero, in caso di soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese.

Le Camere di Commercio possono inoltre, in caso di bilanci con importanti squilibri finanziari, aumentare la maggiorazione fino a un massimo del 50%, come stabilito dall'art. 1 comma 784 della L. 205/2017. La maggiorazione è tuttavia subordinata all'approvazione del Ministero che dovrà approvare, come visto in precedenza, il programma pluriennale di riequilibrio finanziario redatto dalla Camera di Commercio con la partecipazione della Regione. Per questo motivo, sempre tramite il DM 28.02.2023 sopra citato, le Camere di Commercio di Agrigento, di Caltanissetta, di Messina, di Palermo-Enna, del Sud Est Sicilia e di Trapani hanno incrementato il diritto annuale del 50%.

Entro il termine previsto per il versamento della prima rata degli acconti delle imposte sui redditi va versato l'importo dovuto per gli anni 2022 e 2023, unitamente al diritto annuale ordinario per l'anno 2023. Sempre entro lo stesso termine, le imprese costituite dopo il 17.04.2023 (data di pubblicazione del decreto) che hanno già versato l'importo dovuto per il 2023, possono versare la differenza insieme al diritto annuale per l'anno 2024.

Le Camere di Commercio devono infine, in caso di maggiorazione, redigere un rendiconto per monitorare l'utilizzo delle somme e verificare i risultati conseguiti rispetto ai singoli

progetti al fine di raggiungere gli obiettivi del piano di risanamento precedentemente approvato dal Ministero.

L'Approfondimento

Reato di indebita compensazione – ancora dubbi in merito all'ambito applicativo

PREMESSA

Con la pronuncia n. 33893/2022 la Suprema Corte ha nuovamente affrontato la delicata questione relativa al reato di indebita compensazione, di cui all'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000¹.

Nello specifico, i massimi giudici hanno chiarito che il reato di indebita compensazione può essere commesso in caso di:

- compensazione “**verticale**”, ovvero con crediti e debiti relativi alla stessa imposta;
- compensazione “**orizzontale**”, ossia in presenza di crediti e debiti afferenti a imposte di natura diversa.

A parere dei giudici di legittimità questa circostanza trova la sua ragion d'essere nel modello F24, dato che in questo documento possono essere inserite tutte le somme dovute dal contribuente, siano esse di natura tributaria o di altra natura.

È bene segnalare, inoltre, che la sentenza richiamata si inserisce in un contesto molto dibattuto sia a livello dottrinale, che a livello giurisprudenziale.

Su questo tema la stessa Corte di Cassazione non ha mai avuto un indirizzo univoco. Molteplici sono state, infatti, le pronunce che si sono espresse in maniera contrastante in merito alla compensazione indebita tra crediti e tributi diversi dalle imposte dirette e dall'IVA.

Di seguito, l'analisi dei diversi orientamenti che si sono formati nel corso degli anni su questa particolare questione.

¹ L'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000 afferma che: “1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Dlgs n. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.

2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Dlgs n. 241/1997, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro”.

REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE DI CREDITI D'IMPOSTA

Come abbiamo appena visto il reato di indebita compensazione di crediti d'imposta è regolamentato dall'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000.

Rileviamo, anzitutto, che prima della riforma operata dal DL n. 223/2006 l'indebita compensazione relativa ai "**crediti non spettanti**" era punita con la stessa sanzione prevista per l'indebita compensazione relativa ai "**crediti inesistenti**". Sul piano sanzionatorio non vi era, pertanto, alcuna distinzione tra queste due fattispecie criminose.

La riforma normativa ha cambiato, però, le carte in tavola.

La versione post-riforma dell'art. 10-quater del Dlgs n. 674/2000 prevede, infatti, un differente regime sanzionatorio per le due condotte di cui sopra. Più precisamente è stata introdotta:

- la reclusione da 6 mesi a 2 anni per "**chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, Dlgs n. 241/1997 crediti non spettanti per un importo annuo superiore a € 50.000**" (comma 1);
- la reclusione da 1 anno a 6 mesi a anni per "**chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, Dlgs n. 241/1997 crediti inesistenti per un importo superiore ai € 50.000**" (comma 2)

In buona sostanza, sul piano sanzionatorio è variata la posizione tra chi utilizza in compensazione "**crediti non spettanti**" e chi fruisce, invece, di "**crediti inesistenti**".

L'indebita compensazione per "**crediti inesistenti**" è, infatti, punita in maniera più severa in ragione del più grave illecito fiscale che il contribuente commette ponendo in essere detto comportamento fraudolento.

Segnaliamo, inoltre, che sulla definizione di "**crediti inesistenti**" si sono recentemente espressi i giudici di legittimità nella sentenza n. 34445/2021 affermando che per "**credito inesistente**" deve intendersi il credito in relazione del quale "**manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui al DPR n. 600/1973, artt. 36-bis e 36-ter e al DPR n. 633/1972, art. 54-bis**".

Secondo la Suprema Corte si viene, quindi, a creare una situazione irrealistica **“ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenza”**.

Diversamente, il contribuente che usufruisce di un **“credito non spettante”** non si trova in una situazione irrealistica, perché il credito sussiste, ma viene utilizzato oltre il limite spettante.

Ed è proprio in ragione di questa diversità che il Legislatore ha voluto punire in maniera differente i due reati.

CREDITO NON SPETTANTE E CREDITO INESISTENTE

Con il comma 1 dell'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000, versione post modifica, il Legislatore ha voluto tutelare il corretto versamento dei tributi, sanzionando esclusivamente la mera procedura di compensazione.

Viceversa, con il comma 2 dello stesso art. 10-quater il Legislatore ha voluto salvaguardare l'interesse dell'Erario a percepire il tributo, sanzionando penalmente tutti quei comportamenti finalizzati a creare artificialmente e/o rappresentare in sede contabile/dichiarativa crediti da utilizzare indebitamente in compensazione.

Con il reato di cui al comma 2 si è voluto, pertanto, sanzionare l'illecito utilizzo di crediti che non presentano alcun legame con la realtà fiscale del contribuente,

Rileviamo, infine, che per integrare entrambe le tipologie di reato è richiesto il dolo **“generico”** consistente **“nella coscienza e volontà dell'omissione del versamento delle somme dovute all'Erario”**.

LA POSIZIONE DELLA GIURISPRUDENZA

Con la sentenza n. 5934/2019 gli ermellini hanno chiarito che:

- l'inesistenza del credito, soprattutto se di significativa consistenza, rappresenta, salvo prova contraria, un indice della volontà del contribuente di **“bilanciare”** la propria posizione debitoria verso l'Erario con una posizione creditoria artificialmente creata;

- in presenza di “**crediti non spettanti**” è necessario dimostrare “**la consapevolezza dell’agente sul fatto che il credito dedotto in compensazione fosse ancora non utilizzabile ovvero non più utilizzabile**”.

Aggiungiamo, inoltre, che secondo la Corte Costituzionale, sentenza n. 35/2018², il reato, di cui all’art. 10-quater del Dlgs n. 74-2000:

- ha natura commissiva e si realizza predisponendo un documento “**ideologicamente falso**”, nella specie il modello F24 in cui vengono riportati i “**crediti inesistenti**”, ovvero i “**crediti non spettanti**”;
- si perfeziona nel momento dell’invio o della presentazione del modello F24 relativo alla indebita compensazione e non al momento della trasmissione della dichiarazione tributaria da cui emerge il credito che poi viene fatto valere nella delega F24. Per queste ragioni non è l’inserimento di un credito inesistente nella dichiarazione ad essere punito, ma bensì l’effettivo utilizzo dello stesso in compensazione³.

“CREDITI NON SPETTANTI” E CAUSA DI NON PUNIBILITÀ

Per il solo caso relativo all’utilizzo in compensazione di “**crediti non spettanti**” il Legislatore ha previsto una specifica causa di non punibilità.

Come stabilito, infatti, dall’art. 13 del Dlgs n. 74/2000⁴ il contribuente che tramite l’istituto del ravvedimento operoso provvede a versare integralmente le somme dovute, comprensive di

² In particolare, nella sentenza n. 35/2018 la Corte Costituzionale ha sottolineato come il delitto di indebita compensazione presenta un evidente tratto differenziale rispetto agli altri delitti in materia di omesso versamento delle imposte: la condotta esprime, infatti, una componente decettiva o di frode e il disvalore dell’azione consiste nella redazione di un “documento ideologicamente falso”, mediante l’abusivo utilizzo dell’istituto della compensazione in materia tributaria disciplinato dall’art. 17, D.Lgs. 241/1997”.

³ Così ha chiarito la Cassazione nella sentenza n. 44737/2019.

⁴ L’art. 13 del Dlgs n. 74/2000 prevede che: “1. I reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all’accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

2. I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d’imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l’autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell’inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

3. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, anche ai fini dell’applicabilità dell’art. 13 bis, è dato

sanzioni amministrative, ed interessi, prima della dichiarazione dell'apertura del dibattito di primo grado, non è più perseguibile penalmente.

Si ricorda, invece, che in presenza di “**crediti inesistenti**” la causa di non punibilità non può essere invocata.

LE DIVERSE INTERPRETAZIONI DEL REATO DI INDEBITA COMPENSAZIONE

Un importante dibattito in merito all'ambito applicativo dell'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000 è intercorso negli ultimi anni.

È noto, infatti, che dalla ratio della citata norma non è possibile ricavare né il tipo di debito assolto e né tantomeno la tipologia di credito oggetto di compensazione.

Ciò ha, quindi, portato a chiedersi se con la locuzione “**somme dovute**” il Legislatore avesse voluto dare rilevanza penale ai soli comportamenti fraudolenti riguardanti debiti derivanti dalle imposte dirette e dall'IVA o se, invece, avesse voluto riferirsi anche a tutti i debiti per i quali è prevista la compensazione “**ex lege**” con altrettanti crediti.

Ebbene, su questo tema si sono susseguite diverse e contrastanti posizioni, che hanno coinvolto non solo prassi, dottrina e giurisprudenza di merito, ma anche la corte di Cassazione che in più di un'occasione si espressa in maniera differente.

Vediamo di riepilogare brevemente la questione.

Inizialmente, la giurisprudenza di legittimità aveva assunto un approccio estensivo arrivando ad includere nella locuzione “**somme dovute**” tutti i casi di indebite compensazioni riguardanti debiti sia di natura tributaria, che di altra natura.

In particolare, con la sentenza n. 5177/2015 i giuridici di legittimità avevano ritenuto che l'ambito applicativo dell'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000 fosse “**riferibile anche alle compensazioni riguardanti crediti previdenziali**”.

un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo. In tal caso la prescrizione è sospesa. Il Giudice ha facoltà di prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione.

A ben vedere, questa posizione era già stata assunta dall'Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi n. 28/E/2006, in cui era stato precisato che **“la norma si applica ai tributi compensabili ai sensi dell'art. 17 del Dlgs n.. 241/1997”**.

Dello stesso avviso era anche una parte della dottrina che accogliendo la tesi estensiva aveva affermato che **“il credito portato falsamente in compensazione può avere qualsivoglia natura, essendo, allora, indifferente in quale riquadro del modello F24 sia stato inserito dal contribuente, ora quale debito contributivo ora quale debito erariale ora quale debito di altra natura”**.

A parere di questa parte della dottrina l'interpretazione estensiva si mostrava rispettosa della ratio dell'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000, dato che questa norma, senza alcuna specificazione, faceva generico riferimento all'utilizzo in compensazione di **“crediti non spettanti o inesistenti”**.

Evidenziamo, infine, che sempre su questa questione era intervenuta anche la Corte Costituzionale che allineandosi alla tesi maggioritaria aveva espressamente affermato nella pronuncia n. 35/2018 che **“la giurisprudenza prevalente è, peraltro, dell'avviso che il censurato D.Lgs. 74/2000, articolo 10-quater, in ragione del suo tenore letterale, si presti a reprimere l'omesso versamento di somme attinenti a tutti i debiti – sia tributari, sia di altra natura – per il cui pagamento deve essere utilizzato il modello di versamento unitario ...: ciò, ancorché la disposizione risulti inserita in un testo normativo – il D.Lgs. 74/2000 – che, come emerge anche dal suo titolo, è posto per il resto a presidio unicamente delle imposte dirette e dell'Iva. In questa prospettiva, risponderrebbe del delitto in esame non solo – come è pacifico – che ometta di versare imposte dirette o l'Iva utilizzando in compensazione crediti concernenti altre imposte (anche regionali) o crediti di natura previdenziale, ma anche chi si avvalga di analogo artificio per evitare di corrispondere tali ultime imposte ovvero contributi dovuti a enti di previdenza”**.

Alla luce di quanto visto sembrava che ad affermarsi fosse la tesi estensiva se non fosse che la Suprema Corte con le pronunce n. 8689/2019 e n. 38042/2019 ha optato per un approccio **“garantista”**, abbandonando l'orientamento estensivo.

Nello specifico, le citate sentenze hanno circoscritto l'ambito di applicazione del reato di indebita compensazione alle sole imposte dirette e IVA.

La storia non finisce qui però, perché seppur accolta con favore da parte della dottrina questa nuova posizione è stata abbandonata negli ultimi tempi dagli stessi giudici di legittimità che sono tornati a sostenere la tesi estensiva, ribadendo che il reato di indebita compensazione è da applicare in relazione a qualsiasi tributo o contributo per il quale è stato omesso il versamento.

L'INTERPRETAZIONE ESTENSIVA

Abbiamo appena constatato che l'ambito applicativo dell'art.10-quater del Dlgs n. 74/2000 è stato oggetto di interpretazioni contrastanti da parte della giurisprudenza di legittimità.

In particolare, la Cassazione ha abbracciato sia una tesi estensiva volta ad includere nel campo di applicazione della norma tutti i debiti, quindi non solo quelli di natura tributaria, ma anche di altra natura, che una tesi "**garantista**" volta ad includere nell'ambito applicativo solo le imposte dirette e l'IVA.

Detto ciò, osserviamo che il recente e prevalente orientamento⁵ applicato dalla Cassazione sembra votato ad estendere l'ambito applicativo del reato di indebita compensazione includendo tutte le tipologie di tributi erariali e locali a cui si riferisce l'art. 17 del Dlgs n. 241/1997.

In buona sostanza, secondo gli ermellini il reato di indebita compensazione:

- riguarderebbe sia le ipotesi di "**compensazione orizzontale**", ossia di compensazione tra debiti e crediti di diversa natura, che di "**compensazione verticale**", ovvero tra debiti e crediti omogenei;
- potrebbe aver ad oggetto qualsiasi somma inseribile nel modello F24, compresi contributi previdenziali e assistenziali, premi INAIL e altre somme dovute allo Stato, alle Regioni, alla Province, ai Comuni e ad altri enti.

Così recita, infatti, la sentenza n. 33893/2022 "***l'omesso versamento può avere a oggetto somme di denaro attinenti a tutti i debiti, sia tributari, sia di altra natura, il cui pagamento sia effettuato attraverso il modello di versamento unitario; rileva quindi, tanto sul lato attivo quanto sul lato passivo del rapporto obbligatorio, qualunque***

⁵ Si vedano in tal senso le sentenze di Cassazione n. 13149/2020, n. 14763/2020, n. 389/2021, n. 23083/2022 e n. 33893/2022

tributo o contributo che possa essere opposto in compensazione secondo le norme generali”.

Dal tenore di questa pronuncia emerge in maniera chiara il pensiero dei massimi giudici in merito al fine voluto dal Legislatore con l'introduzione di detta norma, ovvero punire tutte quelle condotte fraudolente che tramite l'istituto della compensazione consentono al contribuente di ottenere un indebito risparmio d'imposta.

L'INTERPRETAZIONE “GARANTISTA”

Contraria all'orientamento di cui sopra è una parte della giurisprudenza di legittimità che con alcune pronunce, seppur meno recenti rispetto a quelle richiamate nel precedente paragrafo, ha abbracciato una tesi “**garantista**”.

In particolare, con la pronuncia n. 38042/2019 la Suprema Corte ha affermato che il campo di applicazione dell'art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000 deve essere limitato alle compensazioni di “**crediti inesistenti o non spettanti**” riguardanti l'omesso versamento delle sole imposte sui redditi e IVA.

Di conseguenza, per i fautori di questa tesi il reato di indebita compensazione si configurerebbe solo in presenza di debiti relativi a imposte dirette e IVA, mentre i tributi di altra natura assumerebbero rilievo solo quali componenti del credito inesistente o non spettante portato indebitamente in compensazione.

Occorre rilevare, inoltre, che a parere di questi giudici detta interpretazione è quella che si dimostra più coerente, posto che nel Dlgs n. 74/2000 il reato di indebita compensazione è inserito all'interno della “**Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto**”. Disciplina che, come noto regola le sole fattispecie delittuose riguardanti la corretta riscossione di queste imposte.

A tutto ciò deve, poi, aggiungersi che per gli ermellini questa tesi risulta anche coerente anche con il dettato normativo dell'art. 13, comma 1 del Dlgs n. 74/2000, che prevede una specifica causa di non punibilità in presenza delle ipotesi di reato ex art 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1 del Dlgs n. 74/2000.

Circoscrivere il campo di applicazione del reato di indebita compensazione alle sole imposte sui redditi e IVA risulta compatibile, inoltre, con una interpretazione sistematica dello stesso art. 13. A ben vedere, le tre ipotesi di reato menzionate dalla norma fanno riferimento, infatti, all'omesso versamento di questa tipologia di imposte.

Ebbene, nonostante negli ultimi tempi sia stato accantonato dalla Cassazione

l'orientamento in oggetto si dimostra rispettoso anche del principio di legalità di cui agli artt. 25 della Costituzione⁶ e art. 1 del c.p.⁷.

Chiara in tal senso è la legge penale laddove stabilisce che reati, pene e misure di sicurezza devono essere espressamente previsti tramite indicazioni tipiche e tassative, sufficientemente determinate, che non concedano spazio, in sede giudiziale, a integrazioni o addirittura all'applicazione analogica.

In senso conforme si è espressa anche parte della dottrina affermando che **“qualora il richiamo dell’art. 17 del Dlgs n. 241/1997 sia valutato nel senso dell’integrazione della previsione di cui all’art. 10-quater mediante norma extra penale, vi sarebbe il rischio di un’incontrollabile dilazione dell’area sanzionabile, posto che l’art. 17, comma 2, lett. h-ter) del Dlgs n. 241/1997, prevede la possibilità di un inserimento di altri crediti compensabili in virtù di un decreto ministeriale. Ciò, chiaramente, desta serie perplessità alla luce del principio di legalità”**.

È bene ricordare, infine, che qualora la Cassazione dovesse ricredersi e ritornare ad appoggiare la tesi **“garantista”** le condotte riguardanti l'indebita compensazione di debiti diversi dalle imposte dirette IVA non rimarrebbero impunte.

Dette violazioni, infatti, pur rimanendo escluse dal campo di applicazione dell’art. 10-quater del Dlgs n. 74/2000 risulterebbero, comunque, assoggettate alle sanzioni amministrative previste dall’art. 13, commi 4 e 5 del Dlgs n. 471/1997.

⁶ L’art. 15 della Costituzione sancisce che: **“Nessuno può essere distolto dal giudice naturale precostituito per legge.**

Nessuno può essere punito se non in forza di una legge che sia entrata in vigore prima del fatto commesso.

Nessuno può essere sottoposto a misure di sicurezza se non nei casi previsti dalla legge”.

⁷ L’art. 1 del c.p. afferma che: **“Nessuno può essere punito per un fatto che non sia espressamente preveduto come reato dalla legge, né con pene che non siano da essa stabilite”.**

L'Approfondimento

Estromissione agevolata di immobili dall'impresa individuale

PREMESSA

Nel precedente numero di questo quaderno si è trattato dell'assegnazione e della cessione ai soci di immobili aziendali non strumentali nell'esercizio dell'attività. Vediamo ora di analizzare la situazione prevista per l'imprenditore individuale. Infatti il Legislatore ha previsto che l'imprenditore individuale che possiede beni immobili strumentali può, entro il 31 maggio, estrometterli in via agevolata dal patrimonio dell'impresa. L'operazione avviene con comportamento concludente e si perfeziona con:

1. l'indicazione nel quadro RQ della dichiarazione dei redditi;
2. il versamento di un'imposta sostitutiva.

L'imposta sostitutiva è dovuta nella misura dell'8% e si calcola sulla differenza tra il valore normale dell'immobile ed il relativo costo fiscalmente riconosciuto. Vedremo altresì la possibilità di determinare il valore normale secondo le regole del valore catastale.

L'estromissione effettuata entro il 31 maggio avrà effetto fin dal 1.1.2023.

Quali immobili

Il primo aspetto da analizzare è l'individuazione degli immobili che possono essere oggetto dell'estromissione. Per l'imprenditore individuale sono relativi all'impresa:

- gli **immobili "merce"**: rientrano sempre nella sfera dell'impresa e sono tali quelli oggetto dell'attività di costruzione e/o compravendita dell'impresa immobiliare; la cessione degli immobili merce genera ricavi ai sensi dell'art. 85 c. 1 lett. a) e b) TUIR;
- gli immobili **strumentali** per **natura** e per **destinazione** e gli altri immobili **non strumentali** che possiamo chiamare immobili patrimoniali, solo se indicati nell'inventario redatto ai sensi dell'art. 2217 c.c. oppure, per gli imprenditori in contabilità semplificata ex art. 66 TUIR, nel **registro** dei **beni ammortizzabili**, o secondo le

modalità di cui all'art. 13 DPR 435/2001 e dell'art. 2 c. 1 DPR 695/96, cioè nel **registro IVA acquisti**.

L'iscrizione nell'inventario costituisce un presupposto indefettibile per il riconoscimento della qualità di beni relativi all'impresa, in relazione a:

- immobili strumentali **per natura**;
- immobili strumentali **per destinazione** acquistati a partire dall'1.1.92;
- immobili **patrimoniali**.

Gli immobili strumentali per destinazione acquistati prima dell'1.1.92 possono essere considerati beni relativi all'impresa anche se non iscritti nell'inventario (disciplina precedente alla L. 413/91, che ha modificato l'art. 65 - allora art. 77 TUIR).

La fuoriuscita del bene dal regime d'impresa, in relazione a tutte le categorie di immobili, determina l'insorgere di un componente positivo di reddito. Soltanto in relazione agli immobili strumentali, per natura o per destinazione, valgono le **disposizioni agevolate** in materia di **estromissione**.

Il passaggio alla sfera privata

Abbiamo visto che, la fuoriuscita del bene dal regime d'impresa determina l'insorgere di un **componente positivo di reddito**, qualificabile:

- come **ricavo**, in caso di immobili merce;
- come **plusvalenza**, in caso di immobili strumentali o patrimoniali.

Con riferimento ai soli immobili strumentali, per natura o per destinazione posseduti al 31.10.2022, è possibile l'opzione per l'estromissione agevolata, da esercitare entro il 31.5.2023, con effetto dall'1.1.2023.

L'estromissione agevolata

L'estromissione degli immobili dell'imprenditore individuale si è già vista in passato. Infatti, la disciplina dell'estromissione agevolata degli immobili strumentali dall'impresa individuale era prevista originariamente dall' art. 1 c. 121 L. 208/2015, poi ripresa l'art. 1 c. 566 L. 232/2016 e da ultimo riproposta dalla Legge di Stabilità 2023 (art. 1 c. 106 L. 197/2022). Quest'ultima non fa altro che richiamare la precedente estromissione e recita: *“Le disposizioni dell'articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2022, poste in essere dal 1° gennaio 2023 al 31 maggio 2023. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al citato comma 121 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2023 e il 30 giugno 2024. Per i soggetti che si avvalgono delle disposizioni del presente comma gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2023.”*

Quindi, entro il 31.5.2023 gli imprenditori individuali possono optare per l'esclusione, dal patrimonio dell'impresa, gli immobili strumentali per natura e per destinazione ex articolo 43 comma 2, TUIR, posseduti al 31.10.2022.

L'operazione ha effetto dal periodo di imposta in corso alla data dell'1.1.2023. Da tale data, l'immobile “estromesso” cessa di concorrere alla formazione del **reddito di impresa** e diventa produttivo di reddito **fondiario**; in caso di successiva cessione, si generano redditi **diversi** e non più redditi di impresa.

Ambito soggettivo

La norma stabilisce che possono avvalersi dell'estromissione i soggetti che alla data del 31.10.2022 rivestono la qualifica di **imprenditore individuale** e la conservano fino all'1.1.2023, data a partire dalla quale assume rilevanza l'esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa.

La facoltà di fruire dell'agevolazione è preclusa se, all'1.1.2023, la qualifica di imprenditore individuale era venuta meno; in tale ipotesi, infatti, si è già verificato il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata dell'imprenditore, con la conseguente

applicazione dell'**imposta ordinaria** sulle **plusvalenze** eventualmente realizzate (Circ. AE 1° giugno 2016 n. 26/E).

Possono fruire dell'agevolazione in commento anche:

- le imprese individuali che alle predette date versano in **stato di liquidazione**;
- l'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31.10.2022, a condizione che l'opzione sia esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale;
- il donatario dell'azienda che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante; in tal caso si ricorda che ai sensi dell'art. 58 c. 1 TUIR, l'azienda è assunta ai medesimi valori riconosciuti nei confronti del dante causa.

Conseguentemente, dall'analisi dei soggetti ammessi all'estromissione possiamo desumere che rimangono **esclusi**:

- gli esercenti arti e professioni;
- le società (per le quali trova applicazione la disciplina dell'assegnazione agevolata, di cui all'articolo 1 commi 100-105 L. 197/2022);
- le imprese individuali cessate alla data del 1.1.2023;
- le imprese che hanno ceduto l'azienda in affitto o usufrutto;
- le imprese sottoposte a procedure concorsuali;
- gli enti non commerciali.

Ambito oggettivo

Andando nello specifico, dopo aver capito dall'analisi sopra effettuata delle tipologie di immobili, possono essere oggetto di estromissione gli immobili, posseduti al 31.10.2022:

- strumentali per destinazione: immobili che, indipendentemente dalla categoria catastale, sono utilizzati in modo esclusivo nell'attività d'impresa; l'agevolazione trova applicazione solo con riferimento a quelli utilizzati dall'imprenditore in maniera esclusiva e diretta per l'esercizio dell'impresa;
- strumentali per natura: immobili non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (classificati nelle categorie catastali A/10, B, C, D ed E). Gli immobili

strumentali per natura possono essere estromessi anche se non impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa oppure anche se dati in locazione o comodato a terzi.

La conseguenza è che sono esclusi dall'estromissione agevolata:

- gli immobili in leasing, in quanto il contratto prevede la mera detenzione e non determina il possesso del bene (possono invece essere estromessi in via agevolata gli immobili precedentemente detenuti in leasing e già riscattati);
- gli immobili merce;
- gli immobili patrimonio, in quanto non sono né strumentali per destinazione, né strumentali per natura;
- gli immobili ad uso promiscuo, intendendosi per tali gli immobili di civile abitazione (categoria A, con esclusione degli A/10) utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa e per le necessità personali dell'imprenditore.

Gli immobili strumentali possono essere oggetto di estromissione solo se iscritti nell'inventario di cui all'articolo 2217 c.c. o nel registro dei beni ammortizzabili per i soggetti in **contabilità semplificata**.

Il carattere strumentale dell'immobile deve essere verificato alla data del 31.10.2022. Qualora successivamente a tale data, l'immobile venga a qualsiasi titolo concesso in uso a terzi, la possibilità di procedere alla sua esclusione dal patrimonio dell'impresa, secondo le regole dettate dalla norma in commento, non viene meno.

Infine, possono essere oggetto di esclusione dal patrimonio anche gli immobili posseduti dall'imprenditore in comunione. In tal caso per la sola quota di pertinenza dell'imprenditore.

Proviamo a sintetizzare in modo tabellare:

Fattispecie	Estromissione	Condizioni
Immobile strumentale per natura (categorie catastali: A/10, B, C, D, E)	SI	<ul style="list-style-type: none">• se risultante dall'inventario o dal registro cespiti;• anche se locato o concesso in uso a terzi.

Immobile e terreno strumentale per destinazione (qualsiasi categoria catastale)	SI	<ul style="list-style-type: none"> • se risultante dall'inventario (o registro cespiti) qualora acquistato dal 1992; • solo se utilizzato direttamente ed esclusivamente per l'esercizio dell'impresa
Bene merce	NO	
Immobile non strumentale né per natura né per destinazione (ad esempio abitativo locato)	NO	

L'estromissione

Abbiamo visto che il Legislatore ha cadenzato gli adempimenti prevedendo in primo luogo che l'opzione si esercita mediante comportamento concludente entro il 31 maggio 2023.

Può considerarsi **comportamento concludente** la contabilizzazione dell'estromissione:

- sul libro giornale, nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
- sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso di impresa in contabilità semplificata (v. Circ. AE 15 aprile 2008 n. 39/E).

L'esercizio dell'**opzione** si perfeziona con l'indicazione nel quadro RQ della dichiarazione dei redditi dell'imprenditore individuale del valore del bene estromesso e dell'imposta sostitutiva dovuta (Ris. AE 30 marzo 2009 n. 82/E e Circ. AE 1° giugno 2016 n. 26/E).

L'eventuale mancata indicazione può essere sanata al più tardi entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della **dichiarazione dei redditi** (quindi nei termini di cui all'articolo 2, comma 7, DPR 322/98).

Imposta sostitutiva

Ai fini dell'estromissione è necessario il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura dell'8%. Tale imposta sostitutiva va calcolata sulla plusvalenza che si calcolata sulla differenza tra il **valore normale** dell'immobile e il relativo **costo fiscalmente riconosciuto**.

L'agevolazione è data sia dall'aliquota che dalle imposte che sostituisce. Infatti, l'8% è sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali.

L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento dell'estromissione. Ciò in quanto l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti del DPR 602/73. Fino a prima della notifica al contribuente dell'avviso bonario, questi può avvalersi dell'istituto del "**ravvedimento operoso**" disciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. 472/97.

Per quanto riguarda le modalità ed i termini per il versamento, si applicano le disposizioni in materia di **assegnazione e cessione agevolata** dei beni ai soci, nonché di trasformazione agevolata in società semplice, per espresso rinvio dall'art.1 c.121 L. 208/2015 – richiamato dall'art. 1. c. 106 L. 197/2022- ai c. 115-120 dell'art. 1 L. 208/2015.

L'imposta sostitutiva deve essere versata in due rate alle seguenti **scadenze**:

1. entro il 30 novembre 2023, **prima rata** pari al **60%** dell'imposta dovuta;
2. entro il 30 giugno 2024: **seconda** rata, pari al **40%** dell'imposta dovuta.

La plusvalenza

Abbiamo visto che l'imposta sostitutiva va calcolata su una plusvalenza che è data dalla **differenza** tra il valore normale del bene ed il relativo costo fiscalmente riconosciuto.

Il costo fiscalmente riconosciuto è determinato assumendo il valore iscritto **nel libro degli inventari** oppure nel **registro** dei **beni ammortizzabili**, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2022 e tenendo conto di eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti. Come si nota parliamo di valori fiscali; quindi, qualora vi fosse divergenza tra il dato di bilancio civilistico e gli elementi fiscali, sono questi ultimi a dover essere considerati.

La norma ha previsto che il valore normale degli immobili si possa determinare anche mediante applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle **rendite catastali**.

In caso di immobili non ancora iscritti in catasto edilizio con attribuzione di rendita, il valore normale si determina secondo la procedura per l'attribuzione della rendita catastale.

In sintesi, il valore normale dell'immobile, nella modalità catastale, si ottiene aggiornando la rendita catastale del 5% e moltiplicando tale prodotto per i seguenti coefficienti:

- 60, se l'immobile appartiene alla categoria catastale D, opifici, oppure alla categoria A/10, uffici;
- 40,8 per i fabbricati delle categorie C/1, negozi e botteghe, ed E;
- 120 per gli immobili di categoria A (escluso A/10) e C (escluso C/1);
- 140 per gli immobili di categoria B, immobili per usi collettivi (tale ultima categoria dovrebbe interessare solo in via marginale gli imprenditori individuali).

L'opzione per l'estromissione è consentita anche nell'ipotesi in cui non vi sia differenza tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto da assoggettare ad imposta sostitutiva. Infatti, l'assenza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina dell'estromissione.

Successiva cessione dell'immobile estromesso

Sappiamo che la cessione di un immobile da parte di una persona fisica, qualora generi una plusvalenza, soggiace alle seguenti regole statuite dall'articolo 67 del Tuir:

- Se l'immobile è ceduto entro 5 anni dall'acquisto, la plusvalenza è soggetta ad imposizione;
- Se l'immobile è ceduto oltre il 5° anno dall'acquisto la plusvalenza non è tassata.

L'operazione di estromissione dalla ditta individuale non interrompe il decorrere del quinquennio di possesso richiesto dall'articolo 67 TUIR. Ciò significa che nel calcolo del quinquennio si dovrà verificare la data in cui l'imprenditore individuale lo aveva acquistato.

Pertanto, una volta che il fabbricato sia entrato a far parte della sfera privata dell'imprenditore, esso potrà essere ceduto con plusvalenza (calcolata come differenza tra il **prezzo di vendita** e il **valore di estromissione**) non imponibile ai fini IRPEF, se l'acquisto fatto a suo tempo dall'imprenditore è avvenuto anteriormente al quinquennio di cui all'articolo 67, comma 1, del TUIR.

Aspetti IVA

Il Legislatore nulla ha detto nelle disposizioni relative all'estromissione per il comparto dell'IVA. Infatti, tale imposta essendo un "tributo armonizzato europeo" avrebbe richiesto la presentazione di apposita istanza di deroga rispetto ai principi generali del tributo.

Quindi, per quanto riguarda la disciplina dell'IVA sulla fuoriuscita degli immobili dalla sfera imprenditoriale, si applicano le ordinarie regole previste dal DPR 633/72.

L'estromissione per assegnazione è infatti assimilata ai fini IVA alla cessione di cui all'articolo 2, comma 2, n. 5, del DPR 633/72.

È imponibile ai fini IVA la cessione (o assegnazione/estromissione) di immobile strumentale effettuata:

1. dall'impresa che, anche tramite imprese appaltatrici, ha costruito l'immobile o vi ha eseguito interventi di recupero e ristrutturazione, se:
 - la cessione riguarda immobili non ultimati;
 - la cessione è effettuata entro cinque anni dall'ultimazione dei lavori;
 - la cessione è effettuata oltre i cinque anni dall'ultimazione dei lavori e l'impresa manifesta espressamente l'opzione per l'applicazione dell'IVA (in mancanza di opzione, la cessione è esente da IVA);
2. da altre imprese, se il cedente manifesta espressamente l'opzione per l'applicazione dell'IVA (in mancanza di opzione, la cessione è esente da IVA).

Ai sensi dell'articolo 10 del DPR 633/1972, è esente da IVA la cessione (o assegnazione/estromissione) di immobile strumentale effettuata:

- dall'impresa che, anche tramite imprese appaltatrici, ha costruito l'immobile o vi ha eseguito interventi di recupero e ristrutturazione, se la cessione è effettuata oltre i cinque anni dall'ultimazione dei lavori e l'impresa non manifesta espressamente l'opzione per l'applicazione dell'IVA;
- da altre imprese, in assenza di opzione per l'IVA.

Non va dimenticato l'articolo 19/bis-2 del decreto iva in tema di rettifica dell'IVA detratta all'atto dell'acquisto. Ricordiamo che tale norma stabilisce un periodo di osservazione di 10 anni calcolati dall'acquisto o dall'ultimazione della costruzione. Rammentiamo altresì che nel caso sull'immobile siano stati effettuati interventi di "manutenzione" capitalizzati, cioè imputati ad incremento dell'immobile stesso, anche per l'IVA detratta su tali interventi si dovrà aver cura di verificare se sono trascorsi o meno i 10 anni dalla loro ultimazione.

In sede di estromissione esente ai fini dell'IVA è necessario verificare il trascorso dei 10 anni e nel caso il periodo di osservazione non sia trascorso si dovrà operare la rettifica della detrazione dell'IVA a credito ex articolo 19-bis2 DPR 633/72 in misura pari ai decimi mancanti al compimento del decennio. Si rammenta che tale rettifica (o reverso) va eseguita nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno di cessione; quindi si tratta della dichiarazione IVA 2024 relativa al periodo d'imposta 2023.

Per i beni per i quali l'IVA non è stata detratta, qualora sugli stessi siano stati fatti interventi di recupero, manutenzione di natura incrementativa, detraendo la relativa iva a credito, è necessario procedere alla rettifica di quest'ultima.

Altre imposte indirette

La norma sulle assegnazioni o cessioni ai soci prevedeva il dimezzamento dell'imposta di registro ed il pagamento delle ipotecarie e catastali in misura fissa. Nel caso dell'estromissione non si dà luogo ad un atto notarile di trasferimento e, di conseguenza, non sono dovute le imposte di registro, ipotecaria e catastale non essendosi in presenza di un atto traslativo, ma di un semplice passaggio del bene dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dello stesso soggetto.

Per chiudere questo intervento, si ritiene opportuno schematizzare l'operazione di estromissione

Soggetti interessati	Imprese individuali
Beni	Immobili strumentali per natura o per destinazione esistenti al 31.10.2022 (e ancora posseduti al 1.1.2023)
Base imponibile	Valore normale - costo fiscalmente riconosciuto. È possibile optare per l'utilizzo del valore catastale.
Imposte	8%
Imposte di registro	No
Imposte ipotecarie e catastali	NO
Scadenza opzione	31.05.2023 (comportamento concludente)
Versamento imposta sostitutiva	30.11.2023 : prima rata 60% 30.6.2024 : seconda rata 40%

L'Approfondimento

Le novità del Modello Redditi PF 2023 – prima parte

PREMESSA

Puntualmente, ogni anno, l'Agenzia delle Entrate approva i Modelli Redditi riservati alle persone fisiche, società di persone e società di capitali.

Con il Provvedimento 06.02.2023, l'Ufficio ha approvato il "Modello Redditi PF 2023", il cui termine di presentazione telematica è fissato al 30.11.2023. La struttura e le modalità di compilazione del Fascicolo I del "Modello Redditi PF 2023" hanno subito molteplici modifiche ed implementazioni principalmente a seguito delle novità riguardanti la struttura dell'Irpef (revisione degli scaglioni di reddito e relative aliquote, delle detrazioni per i redditi di lavoro dipendente, pensione e assimilati, dell'ulteriore detrazione per i redditi da lavoro dipendente e delle detrazioni per i familiari a carico), gli interventi edilizi "agevolati" e l'introduzione di alcuni nuovi crediti d'imposta.

In questo intervento si illustrano, quindi, le principali novità.

ALIQUOTE IRPEF 2022 E DETRAZIONI D'IMPOSTA

A partire dal 01.01.2022 l'Irpef ha subito una sostanziale modifica con riferimento agli scaglioni di reddito e relative aliquote. Anteriforma, l'imposta sui redditi delle persone fisiche risultava applicabile sulla base di 5 scaglioni di reddito con 5 differenti aliquote d'imposta.

Ora, a seguito dell'intervenuta modifica, gli scaglioni di reddito su cui calcolare le relative aliquote risultano essere 4 anziché 5.

Nella tabella che segue, si evidenziano le loro caratteristiche.

Scaglioni di reddito	Aliquota d'imposta	Imposta max dovuta
0 – 15.000 €	23%	3.450 €

15.001 – 28.000 €	25%	3.450 + 3.250 €
28.001 – 50.000 €	35%	3.450 + 3.250 + 7.700 €
Oltre 50.000 €	43%	14.400 + (43% x reddito ecc.)

Subiscono, altresì, una sostanziale modifica le detrazioni per lavoro dipendente e assimilati. In questo caso, il reddito complessivo su cui calcolare le rispettive detrazioni va assunto al netto del reddito da abitazione principale e relative pertinenze ma ricompreso del reddito da fabbricati assoggettato a cedolare secca, l'agevolazione ACE fruita e il reddito d'impresa o lavoro autonomo forfetario.

Per i redditi di lavoro dipendente la detrazione spettante non può essere inferiore a 690 euro ovvero a 1.380 euro, se il rapporto di lavoro è a tempo determinato e/o in presenza nell'anno di rapporti a tempo determinato e indeterminato.

Per i redditi di pensione la detrazione spettante non può essere inferiore a 713 euro.

Nelle tabelle che seguono, si illustrano gli scaglioni di reddito complessivo su cui calcolare le singole detrazioni.

Reddito complessivo	Detrazione spettante per lavoro dip. e assimilati
0 – 15.000 €	1.880 €
15.001 – 28.000 €	$1.910 + [1.190 \times (28.000 - \text{reddito compless.}) / 13.000]$
28.001 – 50.000 €	$1.910 \times [(50.000 - \text{reddito compless.}) / 22.000]$
Oltre 50.000 €	---

Reddito complessivo	Detrazione spettante per redditi di pensione
0 – 8.500 €	1.955 €

8.501 – 28.000 €	$700 + [1.255 \times (28.000 - \text{reddito compless.}) / 19.500]$
28.001 – 50.000 €	$700 \times [(50.000 - \text{reddito compless.}) / 22.000]$
Oltre 50.000 €	---

Il risultato del rapporto del calcolo delle detrazioni spettanti si assume solo se positivo, nelle prime quattro cifre decimali, e la detrazione è aumentata:

- per i redditi di lavoro dipendente, di 65 euro, se il reddito complessivo è tra 25.001 e 35.000 euro;
- per i redditi di pensione, di 50 euro, se il reddito complessivo è tra 25.001 e 29.000 euro.

SOGGETTI OBBLIGATI ALLA PRESENTAZIONE DEL MODELLO REDDITI

A seguito delle predette modifiche, sono stati rivisti i limiti di reddito che determinano l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione, come di seguito riportato.

Tipologia di reddito	Limite reddituale max	
	2021	2022
Terreni e/o fabbricati, compresa abitazione principale e relative pertinenze	500 €	500 €
Lavoro dipendente e assimilato + altre tipologie di reddito escluso abit. principale e relative pertinenze	8.000 €	8.176 €
Reddito di pensione + altre tipologie di reddito escluso abit. principale e relative pertinenze	8.000 €	8.500 €

Reddito di pensione + terreni + abitazione principale e relative pertinenze	7.500 € (pensione) + 185,92 € (terreni)	7.500 € (pensione) + 185,92 € (terreni)
Assegno periodico corrisposto dal coniuge + altre tipologie di reddito escluso abit. principale e relative pertinenze	8.000 €	8.500 €
Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e altri redditi con detrazione non rapportata al periodo di lavoro	4.800 €	5.500 €
Compensi derivati da attività sportive dilettantistiche	30.658,28 €	30.658,28 €

FAMILIARI A CARICO

Subisce sostanziali modifiche anche la disciplina delle detrazioni per figli a carico. In particolare, il contribuente dovrà prestare attenzione alla corretta compilazione del quadro RN, in quanto le detrazioni previste dovranno essere calcolate con due distinti metodi, uno per quelle di competenza fino al 28.02.2022 e uno per quelle di competenza a partire dal 01.03.2022.

Fino al 28.02.2022, il limite di reddito affinché un figlio sia considerato fiscalmente a carico è di 2.840,51 €, cifra che sale a 4.000 € per i figli con meno di 24 anni.

A decorrere dal 01.03.2022, le detrazioni per figli a carico spettano solo per i figli di età superiore ai 21 anni, in quanto le detrazioni per figli di età inferiore ai 21 anni vengono riassorbite dall'Assegno Unico Universale (AUU) erogato dall'INPS.

Conseguentemente, per il periodo 01.01.2022 – 28.02.2022 le detrazioni vanno determinate applicando le "vecchie" regole, mentre dal 01.03.2022 si applica la nuova disciplina che prevede, oltre a quanto già ricordato, anche la soppressione sia della maggiorazione di 200 euro per ciascun figlio a carico per le famiglie con più di 3 figli sia dell'ulteriore detrazione di 1.200 euro prevista per le famiglie con più di 4 figli. In particolare, la casella "percentuale

ulteriore detrazione per famiglie con almeno 4 figli” va comunque compilata per il periodo di competenza 01.01.2022 – 28.02.2022, considerando che, essendo la detrazione applicabile solo per i primi due mesi del 2022, l’importo massimo usufruibile sarà pari a 200 euro (1.200/12x2).

Per i figli con disabilità, qualunque sia la loro età anagrafica, non saranno più previste le maggiorazioni di detrazione d’imposta, poiché anche quest’ultime sono sostituite dall’assegno unico erogato dall’INPS.

Di seguito, si illustra il nuovo prospetto dei familiari a carico, presente nel Modello Redditi PF 2023.

FAMILIARI A CARICO		CODICE FISCALE (il codice del coniuge va indicato anche se non fiscalmente a carico)				Mesi a carico	Minore di 3 anni (gennaio/febbraio)	%	Detrazione 100% affidamento figli	N. MESI DETRAZIONE FIGLI	
BARRARE LA CASELLA: C = CONIUGE F1 = PRIMO FIGLIO F = FIGLIO A = ALTRO FAMILIARE D = FIGLIO CON DISABILITÀ		Relazione di parentela							gennaio febbraio	da marzo 2022 se 21 anni o più	
1	C	CONIUGE		4	5						
2	F1	PRIMO FIGLIO	3 D		6	7	8		9	10	
3	F	A	D								
4	F	A	D								
5	F	A	D								
6	PERCENTUALE ULTERIORE DETRAZIONE PER FAMIGLIE CON ALMENO 4 FIGLI				7		NUMERO FIGLI IN AFFIDO PREADOTTIVO A CARICO DEL CONTRIBUENTE				

Ai fini della compilazione si evidenzia che:

- anche in assenza del diritto alla detrazione per i figli a carico (ad esempio, perché il primo figlio è nato a maggio 2022), è necessario indicare i dati degli stessi nel prospetto in esame in quanto tali dati sono necessari per riconoscere altre agevolazioni previste per i figli a carico;
- per i figli non è mai possibile fruire delle detrazioni previste per gli "altri familiari" a carico;
- a colonna 5, "Mesi a carico", come in passato, vanno indicati i mesi in cui il figlio è risultato a carico considerando l'intero anno (nei 12 mesi);
- a colonna 6, "Minore di 3 anni (gennaio/febbraio)" va indicato il numero di mesi in cui il figlio è risultato a carico e minore di 3 anni soltanto con riferimento ai mesi di gennaio e febbraio 2022, per i quali trova applicazione la "vecchia" normativa. Il campo risulta pertanto compilabile solo per i figli nati tra il 01.01.2019 e il 28.02.2022 e può assumere soltanto il valore "1" o "2" in quanto va indicato:
 - o "1" se il figlio ha avuto un'età inferiore a 3 anni solo nel mese di gennaio 2022 (nato a gennaio 2019) ovvero solo nel mese di febbraio 2022 (nato a febbraio 2022);

- "2" se il figlio ha avuto un'età inferiore a 3 anni sia a gennaio che a febbraio 2022 (nato da febbraio 2019 a gennaio 2022);
- la nuova colonna 9, "N. MESI DETRAZIONE FIGLI - gennaio/febbraio" va compilata indicando:
 - "1" se il figlio è stato a carico solo nel mese di gennaio o solo nel mese di febbraio;
 - "2" se il figlio è stato a carico sia a gennaio che a febbraio;
- la nuova colonna 10, "N. MESI DETRAZIONE FIGLI - da marzo 2022 se 21 anni o più" va compilata soltanto per i figli che nel periodo compreso tra marzo e dicembre 2022 sono risultati a carico e di età pari o superiore a 21 anni, indicando il numero di mesi in cui si è verificata tale condizione, al fine di determinare la detrazione per figli a carico spettante.

Così, ad esempio, se il figlio risulta a carico ed ha compiuto il 21-esimo anno ad agosto 2022, in tale colonna va indicato "5".

Se i figli a carico sono di età inferiore a 21 anni per tutto il 2022, colonna 10 non va compilata in quanto per gli stessi non spetta la detrazione per figli a carico ma l'assegno unico erogato dall'INPS.

REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE E ASSIMILATI – QUADRO RC

La struttura del quadro "RC" non ha subito modifiche sostanziali. Tuttavia, dal 2022 va considerato che:

- la c.d. "ulteriore detrazione" di cui all'articolo 2, D.L. 3/2020, prevista per i redditi tra 28.000 e 40.000 euro, è stata abrogata e pertanto non è più riconosciuta;
- il c.d. "trattamento integrativo" (1.200 euro) è riconosciuto ai soli lavoratori con:
 - reddito complessivo non superiore a 15.000 euro
 - imposta lorda, determinata sul reddito da lavoro dipendente e di alcuni redditi assimilati, di ammontare superiore alle detrazioni per lavoro dipendente.

Se il reddito complessivo è compreso tra 15.001 e 28.000 euro è necessario che la somma di determinate detrazioni (per familiari a carico, lavoro dipendente e assimilati, interessi passivi su prestiti o mutui agrari, interessi passivi mutui abitazione principale, spese sanitarie, per veicoli disabili e cani da guida rateizzate, interventi recupero edilizio e riqualificazione energetica, rate residue altre detrazioni) sia

- maggiore dell'imposta lorda ed in tal caso il trattamento integrativo è pari alla differenza tra l'imposta lorda e le citate detrazioni, nel limite massimo di 1.200 euro. Al fine di determinare la spettanza o meno del trattamento integrativo va compilato il rigo RC 14 "Riduzione pressione fiscale", con le modalità già previste lo scorso anno;
- vanno dichiarati anche i redditi derivanti da assegni corrisposti dall'Associazione Chiesa d'Inghilterra, dalle cappellanie e dalle congregazioni per il sostentamento dei ministri di culto;
 - per i rimpatriati sportivi professionisti, a favore dei quali è previsto che i redditi da lavoro dipendente e assimilati concorrono nella misura del 50% alla formazione del reddito complessivo, le istruzioni rammentano che:
 - o tale agevolazione continua a trovare applicazione per i redditi derivanti dai contratti in essere al 20.05.2022 e fino alla loro naturale scadenza;
 - o non è possibile fruire delle agevolazioni di cui all'articolo 16, D.lgs. 147/2015, per i contratti sportivi stipulati dal 21.05.2022, salvo 2 particolari fattispecie (redditi da rapporti di lavoro sportivo in discipline riconosciute dal CONI per le quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento o le Leghe hanno conseguito la qualificazione professionistica entro il 1990, se il contribuente di almeno 21 anni ha un reddito complessivo superiore a 1.000.000 euro; se la qualificazione professionistica è stata conseguita dopo il 1990, il contribuente deve avere almeno 21 anni e un reddito complessivo superiore a 500.000 euro). Come lo scorso anno, l'opzione per il regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile;
 - per i rimpatriati docenti ricercatori è istituito il nuovo codice "15", da indicare nel campo "Casi particolari", se il dichiarante ha trasferito la residenza in Italia prima del 2020, ovvero alla data del 31.12.2019 era beneficiario del regime agevolato per il rientro dei docenti e ricercatori e, pur avendo esercitato l'opzione per la proroga del periodo di riduzione del reddito di cui al Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 31.03.2022, fruisce in dichiarazione della detassazione del 90% del reddito (il sostituto non ha operato l'abbattimento del reddito). Per tali soggetti, nelle Annotazioni della CU 2023 è riportato il nuovo codice "CV".

Ai fini della compilazione del quadro "RC" si evidenzia inoltre che:

- a colonna 4 "Altri dati", va utilizzato il nuovo codice "6" in presenza di redditi prodotti all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro,

determinati sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente dal Ministero del Lavoro (per il 2022, DM 23.12.2022), ai sensi dell'articolo 51, comma 8-bis, TUIR;

- per la compilazione della Sezione VI "Detrazione per comparto sicurezza e difesa", rigo RC15, a favore del personale delle forze di polizia e delle forze armate con reddito di lavoro dipendente 2021 non superiore a 28.974 euro, il D.P.C.M. 04.08.2022 ha disposto che per il 2022 la riduzione Irpef di cui all'articolo 45, comma 2, D.lgs. 95/2017 è pari a 491 euro.

ONERI E SPESE – QUADRO RP

Con riferimento al quadro RP, si evidenziano le seguenti novità:

- quanto agli interessi passivi derivanti dalla stipula di contratti di mutuo ipotecario per l'acquisto o la costruzione dell'abitazione principale, per i quali è possibile fruire della detrazione del 19%, è necessario evidenziare separatamente gli importi dipendenti da mutui stipulati fino al 31.12.2021 da quelli relativi a mutui stipulati a decorrere dal 01.01.2022. Tale suddivisione è richiesta per verificare la spettanza del trattamento integrativo sopra citato, in presenza di "reddito di riferimento per le agevolazioni fiscali" compreso tra 15.001 e 28.000 euro. A tal fine:
 - o a rigo RP7, riservato agli interessi derivanti da mutui per l'acquisto dell'abitazione principale, è presente la nuova colonna 1, nella quale va indicato l'importo corrisposto nel 2022 e dovuto per il contratto di mutuo stipulato entro il 31.12.2021.
 - o a colonna 2 va indicato l'importo corrisposto nel 2022 e dovuto per i contratti di mutuo, accollo, subentro o rinegoziazione stipulati dal 01.01.2022;
- per gli interessi derivanti da mutui per la costruzione dell'abitazione principale, da riportare nei rigi da RP8 a RP13 va utilizzato:
 - o il codice "10" se il contratto è stato stipulato entro il 31.12.2021;
 - o il nuovo codice "46" se il contratto di mutuo, accollo, subentro, o rinegoziazione è stato stipulato dal 01.01.2022.

Analogamente a quanto sopra esposto, anche con riferimento agli interessi passivi derivanti dalla stipula di contratti di prestiti o mutui agrari è necessario evidenziare separatamente gli importi dipendenti da contratti stipulati fino al 31.12.2021 da quelli derivanti da contratti

stipulati a decorrere dal 01.01.2022, al fine di determinare la spettanza del trattamento integrativo in presenza di "reddito di riferimento per le agevolazioni fiscali" compreso tra 15.001 e 28.000 euro.

In particolare, nei righi da RP8 a RP13 va utilizzato:

- il codice "11" se il contratto di prestito o mutuo agrario è stato stipulato entro il 31.12.2021;
- il nuovo codice "47" se il contratto di prestito, mutuo agrario, acollo, subentro o rinegoziazione è stato stipulato dal 01.01.2022.

Quanto alle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, antisismici e "bonus facciate", ai fini della compilazione dei righi da RP41 a RP47 si evidenzia:

- l'introduzione dei nuovi codici "21" e "22" per gli interventi di superamento delle barriere architettoniche. Per tali interventi va considerato che:
 - o ai sensi dell'articolo 119-ter, D.L. 34/2020, spetta la detrazione del 75% da suddividere in 5 rate annuali. Per fruire di tale nuova detrazione, a colonna 2 "Tipologia" va indicato:
 - il codice "21" se gli interventi sono effettuati su edifici unifamiliari o con più unità immobiliari funzionalmente indipendenti;
 - il codice "22" se gli interventi sono effettuati su edifici plurifamiliari o condomini.

Qualora le spese sostenute nel 2022 rappresentino la prosecuzione di interventi già iniziati in anni precedenti per i quali spetta la detrazione del 110%, soddisfacendo i requisiti richiesti, il contribuente può scegliere se continuare a fruire della detrazione del 110% nel limite di spesa di 96.000 euro, oppure fruire della nuova detrazione del 75%;

- la riduzione, per le spese sostenute nel 2022, della detrazione prevista dal c.d. "Bonus facciate" dal 90% al 60%;
- a colonna 2 "Tipologia" la rimozione dei codici "2" e "3" in quanto relativi alle spese 2012 (con ultima quota di detrazione fruita nel Modello 730 o Redditi 2022);
- la diversa ripartizione della detrazione spettante per interventi agevolabili al 110%, per le spese sostenute fino al 31.12.2021 in 5 rate annuali e per quelle sostenute dal 2022 in 4 rate annuali;

- la maggiorazione del 50% del limite massimo di spesa agevolabile prevista per gli interventi di ricostruzione degli immobili danneggiati da eventi sismici, originariamente riconosciuta per le spese sostenute fino al 30.06.2022, ora applicabile per tutto il 2022 (spese sostenute fino al 31.12.2022). Si rammenta che a tal fine nella Sezione III A in esame va barrata colonna 6 "Maggiorazione sisma".

Con riferimento al c.d. "Bonus mobili" i cui dati vanno esposti a rigo RP57 "Spese arredo immobili ristrutturati", ai fini della compilazione si rammenta che:

- il limite massimo di spesa agevolabile per il 2022 è pari a 10.000 euro (16.000 euro nel 2021);
- per la verifica dei requisiti degli elettrodomestici va fatto riferimento alle nuove etichette energetiche ed è necessaria la classe non inferiore alla "A" per i forni, "E" per le lavatrici, asciugatrici e lavastoviglie e la classe "F" per frigoriferi e congelatori.

Per quanto concerne le spese per interventi volti al risparmio energetico, si rammenta che:

- la detrazione del 110%, per le spese sostenute fino al 31.12.2021 è ripartita in 5 rate annuali mentre per quelle sostenute dal 2022 è ripartita in 4 rate annuali;
- la maggiorazione del 50% del limite massimo di spesa agevolabile prevista per gli interventi di ricostruzione degli immobili danneggiati da eventi sismici, originariamente riconosciuta per le spese sostenute fino al 30.06.2022, è applicabile per tutto il 2022 (spese sostenute fino al 31.12.2022). Si rammenta che a tal fine nella Sezione IV in esame va barrata colonna 9 "Maggiorazione sisma";
- nell'ambito degli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale (identificati con i codici "32" e "33"), tra gli interventi agevolabili, dal 2022, è ricompresa l'installazione di sonde geotermiche utilizzate per impianti geotermici (modifica apportata dell'articolo 15, D.L. 17/2022, c.d. "Decreto Energia").

Infine, per la detrazione spettante per i canoni di locazione sostenuti dai c.d. "giovani inquilini" per l'abitazione principale, l'articolo 1, comma 155, Legge 234/2021 (Finanziaria 2022) ha riformulato l'articolo 16, comma 1-ter, TUIR, prevedendo che, a decorrere dal 2022, la stessa:

- è riservata ai giovani fino a 31 anni non compiuti;
- è riconosciuta per i primi 4 anni di locazione;
- è pari al 20% del canone di locazione, fino ad un massimo di 2.000 euro.

A tal fine, a rigo RP71 "Inquilini di alloggi adibiti ad abitazione principale":

- è presente la nuova colonna 4 "Canone" per l'esposizione del canone corrisposto, necessario per determinare l'ammontare della detrazione spettante;
- è stato previsto il nuovo codice "4" da indicare a colonna. 1 "Tipologia" (non è più presente il codice "3" previsto in passato per i giovani inquilini).

CREDITI D'IMPOSTA – QUADRO CR

Nel quadro CR sono istituiti i seguenti 5 nuovi codici da esporre a colonna 1 di rigo CR31 della Sezione XII "Altri crediti d'imposta".

Codice	Credito d'imposta
11	C.d. "social bonus" di cui all'articolo 81, D.lgs. 117/2017, le cui disposizioni attuative sono state definite dal DM 23.02.2022, n. 89.
12	Credito d'imposta per l'attività fisica adattata , c.d. "AFA" di cui all'art. 1, comma 737, Legge 234/2021, le cui disposizioni attuative sono state definite dal DM 05.05.2022 e dal Provvedimento 11.10.2022 che ha fissato modalità e termini di presentazione dell'apposita domanda all'Agenzia delle Entrate (entro il 15.3.2023).
13	Credito d'imposta per accumulo di energia da fonti rinnovabili di cui all'articolo 1, comma 812, Legge 234/2021, le cui disposizioni attuative sono state definite dal DM 06.05.2022 e dal Provvedimento 11.10.2022 che ha fissato modalità e termini di presentazione dell'apposita domanda da presentare all'Agenzia delle Entrate entro il 30.03.2023.
14 e 15	Credito d'imposta per erogazioni liberali a favore delle Fondazioni ITS Academy di cui all'articolo 4, comma 6, Legge 99/2022, le cui disposizioni attuative sono state definite dal Provvedimento 10.11.2022 (codice "14"). Se tali erogazioni sono state fatte a favore delle predette Fondazioni operanti in zone con alta disoccupazione , per fruire del credito nella maggior misura del 60%, va utilizzato il codice "15".

Con riferimento ai crediti d'imposta già presenti in passato, merita evidenziare i seguenti aspetti.

Credito d'imposta	Compilazione Modello REDDITI PF 2023
Acquisto prima casa "under 36"	Originariamente previsto per gli atti stipulati tra il 21.05.2021 e il 30.06.2022, è stato "esteso" prima gli atti stipulati fino al 31.12.2022 e poi fino al 31.12.2023 ad opera della Finanziaria 2023.
"Sport bonus"	La Finanziaria 2022 e la Finanziaria 2023 hanno riconosciuto il credito d'imposta anche per il 2022 e 2023, ma soltanto per i titolari di reddito d'impresa (che lo espongono nel Quadro RU, con il codice "F2"). Nel quadro CR può pertanto essere presente soltanto il credito "residuo" degli anni precedenti.
"Bonus acqua potabile"	Per determinare l'importo da esporre a colonna 2 di rigo CR31 è necessario attendere l'effettiva percentuale del credito spettante per le spese sostenute nel 2022 (in ogni caso non superiore al 50% delle spese) che sarà comunicata dall'Agenzia con un apposito Provvedimento.

Le prossime scadenze



15 maggio 2023

IMPOSTA DI BOLLO

L'Agenzia delle Entrate comunica al contribuente, in modalità telematica, l'ammontare dell'imposta di bollo dovuta (D.M. 4.12.2020).

16 maggio 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 ultimo concesso ai contribuenti mensili/trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per effettuare il versamento della 1^a rata del contributo fisso minimo per il 2023.

INAIL

Termine per versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2022/2023.

20 maggio 2023

VERSAMENTO CONTRIBUTI

Termine per versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2023.

25 maggio 2023

ELENCHI INTRASTAT

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

30 maggio 2023

CONTRATTI DI LOCAZIONE

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.
