



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 2 del 16 gennaio 2024**

## Focus settimanale:

- **Gli Istituti di moneta elettronica sono obbligati a comunicare i pagamenti transfrontalieri**
- **Canone speciale RAI entro il 31.1.2024**
- **Dichiarazione dei redditi – i reati tributari – prima parte**
- **Riforma del processo tributario**
- **Contabilità semplificata e liquidazione IVA trimestrali 2024**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



9

## Il Giudice ha sentenziato



.....	11
In breve.....	13
Gli Istituti di moneta elettronica sono obbligati a comunicare i pagamenti transfrontalieri .....	13
Canone speciale RAI entro il 31.1.2024 .....	16
L'Approfondimento.....	18
Dichiarazione dei redditi – i reati tributari – prima parte .....	18
L'Approfondimento.....	25
Riforma del processo tributario.....	25
L'Approfondimento.....	38
Contabilità semplificata e liquidazioni IVA trimestrali 2024 .....	38

## Flash di stampa



---

Contribuente forfetario e superamento della soglia di 100.000 euro	IL SOLE 24 ORE 08.01.2024	In caso di superamento della soglia di 100.000 euro da parte del soggetto in regime forfetario, sarà necessario emettere una nota di variazione, ai sensi dell'art. 26 D.P.R. 633/1972, in formato elettronico tramite il Sistema di Interscambio.
--	------------------------------	--

---

Novità 2024 per gli immobili	IL SOLE 24 ORE 08.01.2024	Si riportano le principali novità riguardanti gli immobili: <ul style="list-style-type: none"><li>• Locazioni brevi: a partire dal secondo immobile la cedolare secca è fissata al 26% mentre la scelta dell'immobile su cui applicare il 21% spetta al contribuente in dichiarazione dei redditi. È previsto anche l'obbligo, in attesa di decreto attuativo, di dotarsi di un Codice identificativo nazionale (Cin);</li><li>• Bonus mobili: la spesa agevolata scende a 5.000 euro;</li><li>• Case green: il soggetto che acquista una casa in classe energetica A o B dal costruttore (o da un Oicr) non ha più la possibilità di detrarre parte dell'Iva versata;</li><li>• Mutui: Per i soggetti di età inferiore a 36 anni e i nuclei numerosi, i mutui "prima casa" saranno garantiti fino all'80%. Non viene invece confermata per gli under 36 l'esenzione dalle imposte di registro e ipocatastali e il tax credit sull'eventuale Iva;</li><li>• Superbonus: previsto nella misura del 70% per condomini e edifici da 2 a 4 unità di un solo proprietario;</li><li>• Plusvalenze: quelle realizzate dalla vendita di immobili (non "prima casa") sui quali siano stati realizzati interventi agevolati dal superbonus rientrano tra i redditi diversi e sono tassabili al 26%;</li><li>• Bonus barriere architettoniche: limitato al 75% dal 30.12.2023 agli interventi relativi a scale, rampe e</li></ul>
---------------------------------	------------------------------	--

---

- installazione di ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici;
- IMU: termine per la pubblicazione delle delibere comunali relative alle aliquote Imu 2023 prorogato al 15.01.2024. Entro il 29.02.2024 va versata l'eventuale differenza in caso di aumento della seconda rata;
- Ritenute: dal 01.03.2024 la ritenuta sui bonifici parlanti per ristrutturazioni e riqualificazioni edilizie è aumentata al 11%.

**Maxi-deduzione del 120%**

IL SOLE 24 ORE  
09.01.2024

La legge di Bilancio 2024 ha introdotto la maxi-deduzione del 120% del costo relativo all'incremento occupazionale rivolto ai datori di lavoro che nel 2024 innalzano l'occupazione stabile attraverso il ricorso a contratti di lavoro subordinato a tempo indeterminato.

**Limiti alla compensazione dei crediti fiscali e previdenziali**

ITALIA OGGI  
09.01.2024

La L. 213/2023, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale 30.12.2023, n. 303, contiene disposizioni che limitano la compensazione dei crediti fiscali e previdenziali e prevede che dal prossimo luglio non sarà più possibile utilizzare l'home-banking per effettuare versamenti mediante il modello F24 con crediti Inps e Inail in compensazione.

**Soglie dimensioni delle imprese**

ITALIA OGGI  
08.01.2024

In merito ai nuovi limiti dimensionali, per le microimprese il totale dello stato patrimoniale passa da 350.000 euro a 450.000, euro mentre i ricavi netti delle vendite e delle prestazioni passano da 700.000 euro a 900.000 euro.

**Tenuta dei registri contabili**

ITALIA OGGI  
08.01.2024

Per effetto dell'art. 7, c. 4-ter D.L. 357/1994, la stampa dei registri contabili deve avvenire entro il termine di 3 mesi decorrente da quello di presentazione della dichiarazione dei redditi. In merito ai dichiarativi 2022 inviati entro il 30.11.2023 il termine scade il prossimo 29.02.2024.

IL SOLE 24 ORE  
10.01.2024

Con una norma procedurale inserita nel D.L. 215/2023 il termine per notificare gli atti di recupero degli aiuti di Stato e de

Proroga recupero aiuti di Stato e de minimis		minimis fruiti come crediti d'imposta, originariamente previsto al 30.06.2024, è stato prorogato di un anno.
Comunicazione dei dati al Sts	IL SOLE 24 ORE 10.01.2024	Il termine per inviare i dati delle spese sanitarie al Sistema tessera sanitaria (Sts), inerenti i dati delle spese sostenute nel secondo semestre 2023, scade il 31.01.2024.
Elementi di prova acquisiti in violazione di legge	IL SOLE 24 ORE 10.01.2024	Il D.lgs. 219/2023, stabilisce l'inutilizzabilità degli elementi di prova acquisiti anche in violazione di legge per quel che concerne l'accertamento amministrativo o giudiziale del tributo a partire dal 18.01.2024.
Interventi edilizi in vigore nel biennio 2024/2025	ITALIA OGGI 10.01.2024	Confedilizia ha sintetizzato gli interventi edilizi in vigore nel biennio 2024/2025 per le unità abitative. Nonostante la riduzione dell'aliquota del superbonus e dell'agevolazione per l'eliminazione delle barriere architettoniche, i contribuenti hanno ancora la possibilità di beneficiare di numerosi bonus edilizi, sebbene nelle percentuali ordinarie.
Novità sugli interpelli	IL SOLE 24 ORE 10.01.2024	Il Legislatore ha previsto una forma di "consultazione semplificata", tramite l'accesso a una banca dati, dedicata alle persone fisiche e ai contribuenti di minori dimensioni che desiderano avere una risposta ai dubbi fiscali.
Compensazioni vietate in presenza di iscrizioni a ruolo	ITALIA OGGI 11.01.2024	L'art. 1, c. 94 L. 213/2023 vieta, dal 1.07.2024, a tutti i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro 100.000 la possibilità di compensare i crediti.
Novità del contenzioso tributario	IL SOLE 24 ORE 11.01.2024	Tra le principali novità in merito al contenzioso tributario si segnala: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Mediazione: i ricorsi di valore fino a 50.000 euro non devono più essere preceduti dal reclamo/mediazione, mentre tutti quelli notificati prima del</li> </ul>

4.01.2024 rimangono soggetti a mediazione e seguiranno le regole precedentemente in vigore;

- Appello: per gli atti notificati dal 5.01.2024 non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non è possibile produrre nuovi documenti salvo specifiche eccezioni;
- Udienza a distanza: per la lettura immediata del dispositivo dopo l'udienza, ci vorranno almeno altri 2 mesi per la fissazione dell'udienza.

**Bonus investimenti in beni strumentali e riferimento normativo sul Ddt**

IL SOLE 24 ORE  
11.01.2024

Il Ministero dell'Economia, ha confermato che il riferimento normativo per beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali e immateriali 4.0 e ordinari deve essere indicato anche sui Ddt. Inoltre l'obbligo si intenderà comunque assolto, anche in assenza di una tale dicitura riportata nei Ddt, se nella fattura emessa dal fornitore viene richiamato il documento di trasporto.

**Rateazione pagamento autoliquidazione Inail 2023-2024**

IL SOLE 24 ORE  
11.01.2024

L'Inail, con le istruzioni operative del 9.01.2024, ha fissato il tasso di interesse annuo per il 2023 da applicare nei pagamenti in 4 rate del premio di autoliquidazione 2023-2024, pari al 3,76%.

**Motivazione degli atti e principio del contraddittorio**

ITALIA OGGI  
12.01.2024

Grazie alla modifica apportata all'art. 7 dello Statuto dei diritti dei contribuenti, dal D.lgs. 219/2023, gli atti accertativi vanno adeguatamente motivati, devono indicare i presupposti, i mezzi di prova e le ragioni giuridiche su cui si fonda l'accertamento.

**Obblighi di sicurezza per locazioni brevi imprenditoriali**

ITALIA OGGI  
12.01.2024

L'art. 13-ter, c. 7 D.L. 145/2023 introduce, per i soggetti che svolgono l'attività di locazione in forma imprenditoriale, una serie di nuovi obblighi di sicurezza per le unità abitative adibite a locazioni sotto i 30 giorni. Dovranno essere previsti impianti a norma e la dotazione di dispositivi per la rilevazione di gas combustibili e del monossido di carbonio e di estintori portatili.

<b>Nuovo bonus barriere architettoniche</b>	<b>IL SOLE 24 ORE 12.01.2024</b>	<p>A seguito del D.L. 212/2023 il bonus barriere architettoniche da gennaio 2024 si applica solamente per gli interventi aventi per oggetto scale, rampe, ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici, escludendo ogni altro tipo di intervento previsto dal D.M. 236/1989.</p>
<b>Versamento secondo acconto imposte 2023</b>	<b>IL SOLE 24 ORE 12.01.2024</b>	<p>Entro il 16.01.2024 va versato il secondo acconto delle imposte 2023, in unica soluzione o come prima rata, per i contribuenti titolari di partita Iva che hanno scelto di rimandare la scadenza del 30.11.2023 che nel periodo precedente hanno dichiarato ricavi/compensi non superiori a 170.000 euro.</p>
<b>Esonero rilascio CU</b>	<b>IL SOLE 24 ORE 12.01.2024</b>	<p>Il decreto legislativo attuativo della riforma fiscale in materia di adempimenti fiscali stabilisce dal 2024 l'esonero dal rilascio della Certificazione Unica se le somme sono erogate a contribuenti che applicano il regime forfetario di cui alla L. 190/2014 o il regime di vantaggio dell'imprenditoria giovanile di cui al D.L. 98/2011. Entro il 16/03/2024 dovranno essere emesse tuttavia le CU relative ai compensi erogati nel 2023.</p>
<b>Esterometro anche per i forfetari</b>	<b>IL SOLE 24 ORE 13.01.2024</b>	<p>Con l'introduzione dell'obbligo di fattura elettronica per i forfetari, si estende anche a loro l'obbligo dell'esterometro.</p>
<b>Parametri di calcolo tariffe Tari</b>	<b>IL SOLE 24 ORE 13.01.2024</b>	<p>Sono state pubblicate le nuove linee guida per l'applicazione dei fabbisogni standard nella determinazione del piano economico finanziario della Tari per il biennio 2024 – 2025.</p>
<b>Stretta sulle compensazioni fiscali</b>	<b>IL SOLE 24 ORE 13.01.2024</b>	<p>Dal 1.07.2024 sarà sbarrata la strada all'utilizzo dei crediti fiscali, e quindi anche dei bonus edilizi, per i soggetti che hanno debiti iscritti a ruolo non pagati oltre la soglia di 100.000 euro.</p>
<b>Delibere di approvazione Imu e Tari tardive</b>	<b>IL SOLE 24 ORE 13.01.2024</b>	<p>Solamente per l'anno 2023 le delibere di approvazione delle aliquote dell'Imu e delle tariffe della Tari, oltre che dei regolamenti</p>



---

		di disciplina dei medesimi tributi, sono tempestive se trasmesse al MEF), tramite il portale del federalismo fiscale, entro il 30.11.2023.
Professionista depositario delle scritture contabili	IL SOLE 24 ORE 13.01.2024	Nel caso in cui il cliente non comunicasse all'Agenzia delle Entrate la cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili, il professionista potrà farlo autonomamente.
Tregua estiva e a dicembre	IL SOLE 24 ORE 13.01.2024	Gli invii nei mesi di agosto e dicembre di avvisi bonari, controlli formali e lettere di compliance da parte dell'agenzia delle entrate, sono sospesi.
Polizza catastrofale	IL SOLE 24 ORE 14.01.2024	La legge di Bilancio 2024 ha introdotto, in capo alle imprese con sede legale o stabile organizzazione in Italia, l'obbligo di stipulare contratti assicurativi a copertura dei danni da eventi naturali catastrofali entro il 31.12.2024.
Stretta sui falsi esportatori	ITALIA OGGI 13.01.2024	Dal 1.02.2024 scatta il blocco alle forniture senza Iva ai falsi esportatori abituali e per questo il Sistema di interscambio dell'Agenzia delle Entrate fermerà le fatture in sospensione d'imposta appoggiate a dichiarazioni d'intento non valide.

---



## L'Agenzia interpreta



**Superbonus enti del Terzo settore**

INTERPELLO  
N. 2  
DEL 08.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito chiarimenti sul tema dell'applicazione del Superbonus, precisando che agli enti del terzo settore non si applica la determinazione specifica delle spese, relative agli interventi di efficientamento che possono beneficiare del Superbonus, se gli immobili sono posseduti tramite una concessione comunale.

**Tassazione compensi sportivi**

INTERPELLO  
N. 474  
DEL 11.12.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che dal 1.07.2023, i compensi eccedenti l'importo di 15.000 euro devono essere tassati.

**Responsabile delle questioni doganali aziendali AEO**

CIRCOLARE  
N. 27  
DEL 4.12.2023

L'Agenzia delle Dogane, con la circolare, ha fornito chiarimenti sulla qualifica professionale dei soggetti in possesso della qualifica di responsabile delle questioni doganali aziendali AEO (Authorized economic operator).

**Dichiarazione per liquidazione e pagamento delle accise**

CIRCOLARE  
N. 30/D  
DEL 27.12.2023

L'Agenzia delle Dogane, con la circolare e dopo due mesi di test, ha precisato che in merito alla nuova piattaforma online (PUDM), dal 1.01.2024 tutti i soggetti tenuti alla dichiarazione annuale di consumo per l'energia elettrica ai fini della liquidazione e del pagamento delle accise, hanno a disposizione il nuovo servizio digitale nell'invio delle dichiarazioni relative all'anno d'imposta 2023, mentre la trasmissione definitiva della dichiarazione annuale rimane confermata entro il 31.03.

**Bonus acqua potabile per il 2023**

PROVVEDIMENTO  
DEL 9.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha modificato il documento 16.06.2021, dove erano state definite le regole sull'accesso al bonus acqua potabile e il relativo modello di comunicazione, prorogandolo anche per le spese sostenute nel 2023.

---

<b>Superbonus edifici ricostruiti</b>	INTERPELLO N. 4 DEL 09.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha affermato che l'aliquota del Superbonus si riduce anche per gli edifici colpiti da eventi sismici che ne hanno provocato l'inagibilità, se altri interventi edilizi precedenti abbiano già ripristinato la loro agibilità.
<b>Regime forfetario non precluso dal contributo alla formazione</b>	INTERPELLO N. 3 DEL 09.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che il soggetto che eroga una borsa di studio non è un datore di lavoro.
<b>Esenzione Iva per l'acquisto di navi</b>	RISOLUZIONE N. 2/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha bloccato la modalità provvisoria che serviva all'invio dell'attestazione del possesso dei requisiti di accesso all'esenzione Iva per sull'acquisto di navi tramite scansione al Centro operativo di Pescara (Cop).
<b>Attività degli enti filantropici</b>	RISOLUZIONE N. 75/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha fornito indicazioni sugli enti filantropici, chiarendo che è possibile beneficiare dell'esenzione Ires sui proventi derivanti dalla gestione del patrimonio immobiliare, inclusa la locazione, se questi non siano inseriti in un contesto produttivo, caratterizzato da organizzazione di merci e personale.
<b>Previdenza complementare estera</b>	INTERPELLO N. 5 DEL 09.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che i piani pensionistici esteri non beneficiano del regime fiscale delle forme di previdenza complementare italiana.
<b>Donazione da non residente a un residente italiano</b>	INTERPELLO N. 7 DEL 12.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la donazione disposta da una persona non residente in Italia a favore di donatario residente in Italia non è soggetta a imposizione in Italia, nel caso in cui il denaro oggetto della donazione si trova all'estero al momento della donazione e viene bonificato in Italia in conseguenza della donazione.

---

## Il Giudice ha sentenziato



Crediti d'imposta ricerca e sviluppo	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI MACERATA N. 270/1/2023	La C.GT. di 1° grado di Macerata, in materia di ricerca e sviluppo, ha affermato che il manuale di Frascati si applica unicamente a partire dal periodo d'imposta 2020 e i crediti d'imposta ad esso non conformi sono da considerarsi al più non spettanti, ma mai inesistenti.
Nuovo deposito della sentenza non sottoscritta	CORTE DI CASSAZIONE N. 47975/2023	La Cassazione, con la sentenza, ritiene che la mancata sottoscrizione della sentenza d'appello da parte del presidente del collegio configura una nullità relativa che non incide però né sul giudizio, né sulla decisione consacrata nel dispositivo.
Responsabilità solidale del rappresentante fiscale nella frode	CORTE DI CASSAZIONE N. 591/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, considera necessaria la partecipazione attiva alla frode per contestare il reato anche al rappresentante fiscale.
Atti di accertamento riguardanti tributi regionali e locali	CORTE DI CASSAZIONE N. 28439/2023	La Cassazione, con l'ordinanza, ritiene legittimi gli atti di accertamento riguardanti i tributi regionali e locali sottoscritti con firma a stampa, a condizione che siano prodotti da sistemi informativi automatizzati.
Falso in bilancio e stima dei crediti da svalutare	CORTE DI CASSAZIONE N. 1148/2024	La Cassazione, con la sentenza, non condanna gli imprenditori per bancarotta fraudolenta da reato societario in quanto non risultano svalutati i crediti inesigibili, dopo il fallimento della società.
Confisca di somme autoriciclate	CORTE DI CASSAZIONE N. 1309/2024	La Cassazione penale, con la sentenza, ha sancito che al fine di evitare la confisca per sproporzione, non basta la prova del possesso di un maggior reddito tramite l'accertamento dell'Agenzia delle Entrate che presume una distribuzione di dividendi a favore di soci di Srl a ristretta base.

---

Aliquota Iva ridotta  
per ristrutturazioni  
di abitazioni private

CORTE DI GIUSTIZIA  
EUROPEA  
C-433/22

La Corte di Giustizia Europea ha sancito che è possibile applicare l'aliquota Iva ridotta sulle ristrutturazioni delle abitazioni private solo se utilizzate ai fini abitativi alla data in cui i lavori sono eseguiti.

---

Fabbricati da  
demolire senza  
plusvalenza

CORTE  
DI CASSAZIONE  
N. 929/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che ai fini fiscali la cessione di un fabbricato non corrisponde mai a una cessione di terreno edificabile generatore di plusvalenze, anche se negli atti del Comune è presente una istanza di demolizione e ricostruzione del fabbricato trasferito.

---

Sequestro  
preventivo

CORTE  
DI CASSAZIONE  
N. 1465/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha disposto il sequestro preventivo in quanto non sufficiente il dolo eventuale a integrare l'associazione per delinquere finalizzata alla frode Iva.

---

## In breve

### **Gli Istituti di moneta elettronica sono obbligati a comunicare i pagamenti transfrontalieri**

---

Dal 1° gennaio 2024 sono entrate in vigore le disposizioni contenute nel DLgs. 18 ottobre 2023 n. 153, che impongono ai prestatori di servizi di pagamento (PSP) una serie di obblighi con riferimento alla conservazione e comunicazione dei c.d. “pagamenti transfrontalieri”. Lo scorso 20 novembre, l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato il provvedimento n. 406675, con cui sono state definite modalità e regole tecniche per la trasmissione dei dati., con cui sono state definite modalità e regole tecniche per la trasmissione dei dati.

Il D.lgs. 153/2023 è stato adottato al fine di recepire nell’ordinamento nazionale la direttiva Ue 2020/284 che, a sua volta, ha modificato la direttiva 2006/112/Ce con specifico riferimento a taluni obblighi per i PSP.

In prossimità della data di entrata in vigore delle disposizioni, l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato, lo scorso 14 dicembre, alcune risposte a domande frequenti, facendo, tuttavia, talora rinvio ad altri due documenti di matrice europea: le Linee guida (Orientamenti per la comunicazione dei dati sui pagamenti da parte dei prestatori di servizi di pagamento e per la trasmissione al sistema elettronico centrale di informazioni sui pagamenti) e le FAQ (Questions and Answers Central Electronic System of Payment Information) emanate dalla Commissione Ue.che, a sua volta, ha modificato la direttiva 2006/112/Ce con specifico riferimento a taluni obblighi per i PSP.

In prossimità della data di entrata in vigore delle disposizioni, l’Agenzia delle Entrate ha pubblicato, lo scorso 14 dicembre, alcune risposte a domande frequenti, facendo, tuttavia, talora rinvio ad altri due documenti di matrice europea: le Linee guida e le FAQ emanate dalla Commissione Ue.

Queste Linee guida, disponibili in lingua italiana, forniscono numerosi chiarimenti, anche di carattere pratico, relativi alla citata direttiva Ue n. 2020/284 (e al regolamento Ue n. 2020/283).

Con riferimento al perimetro soggettivo dell’adempimento, ad esempio, il documento sottolinea come “per far scattare l’obbligo di comunicazione”, sia necessario che ricorrano tre requisiti, ossia che il soggetto:

- sia un prestatore di servizi di pagamento, così come definito dal punto 1 dell'art. 243- della direttiva 2006/112/Ce;
- presti servizi di pagamento quali definiti dal punto 2 dell'art. 243-*bis*;
- sia coinvolto nel trattamento di un pagamento (definito dal punto 3 dell'art. 243-*bis*) “tra un pagatore e un beneficiario, quando il pagatore sia localizzato in uno Stato membro e il beneficiario in un altro Stato membro, in un territorio terzo o in un Paese di terzo”. della direttiva 2006/112/Ce;
- presti servizi di pagamento quali definiti dal punto 2 dell'art. 243-*bis*;
- sia coinvolto nel trattamento di un pagamento (definito dal punto 3 dell'art. 243-*bis*) “tra un pagatore e un beneficiario, quando il pagatore sia localizzato in uno Stato membro e il beneficiario in un altro Stato membro, in un territorio terzo o in un Paese di terzo”.

La norma europea limita l'ambito di applicazione dell'adempimento a quattro categorie di prestatori di servizi di pagamento:

- gli enti creditizi, fra cui sono comprese, a titolo esemplificativo, le banche provviste di licenza stabilite in Europa, oltre alle succursali europee di enti creditizi che hanno la propria sede centrale al di fuori dell'Unione Europea e che forniscono servizi di pagamento;
- gli istituti di moneta elettronica, che comprendono tutti i PSP che forniscono servizi di pagamento tramite moneta elettronica;
- gli istituti di pagamento, categoria residuale in cui possono essere incluse “le società che forniscono servizi di pagamento quali l'emissione di carte di credito/debito, il convenzionamento di operazioni di pagamento, il trattamento di pagamenti, la disposizione di ordini di pagamento, le piattaforme che offrono servizi di pagamento e operano per conto sia del pagatore che del beneficiario ecc.”;
- gli uffici dei conti correnti postali che mettono a disposizione servizi di pagamento.

In ambito oggettivo dell'adempimento, le Linee guida della Commissione Ue esplicitano la nozione stessa di “pagamento” precisando che esso “corrisponde a un trasferimento di fondi da un pagatore (il soggetto che dispone l'ordine di pagamento) a un beneficiario”. Il primo è “una persona fisica o giuridica detentrica di un conto di pagamento che autorizza l'ordine di pagamento a partire da detto conto di pagamento o, in mancanza di conto di pagamento, una persona fisica o giuridica che dà l'ordine di pagamento” (art. 4 della direttiva Ue 2015/2366).

In merito, all'ambito territoriale, può essere utile segnalare una precisazione fornita dall'Agenzia delle Entrate in una delle FAQ pubblicate lo scorso 14 dicembre: non sono oggetto di comunicazione le operazioni di pagamento effettuate da un pagatore localizzato nella Repubblica di San Marino, "qualunque sia la localizzazione del beneficiario".

Analoga considerazione può essere estesa ai pagatori stabiliti nei territori di Livigno e di Campione d'Italia, in ragione del richiamo operato alla risposta 2.1.1.1 delle risposte pubblicate dalla Commissione Ue.



## Canone speciale RAI entro il 31.1.2024

---

Sulla base dell'articolo 27, R.D.L. 246/1938, e dell'articolo 2, D.L.L. 458/1944, il canone radiotelevisivo speciale, avendo natura tributaria, deve essere versato dalle imprese che detengono radio, TV e apparecchi atti o adattabili alla ricezione di programmi radiotelevisivi, in locali pubblici o aperti al pubblico, diversi dall'ambito familiare.

Mentre il canone Rai ad uso domestico viene riscosso attraverso l'addebito nelle fatture dell'energia elettrica, come previsto dalla Legge di Stabilità 2016, il canone speciale deve essere invece versato utilizzando una delle tre modalità previste:

1. bollettini di conto corrente postale 2105;
2. domiciliazione bancaria precedentemente disposta su moduli inviati dalla RAI;
3. bonifico bancario/postale presso l'Iban IT75O076010100000000002105.

Dal punto di vista soggettivo, devono versare il canone speciale i soggetti che esercitano attività d'impresa vale a dire gli imprenditori individuali, le imprese familiari, le società commerciali, gli enti commerciali e gli enti non commerciali che svolgono in via non prevalente un'attività commerciale. Sono invece esclusi i lavoratori autonomi, i privati e i professionisti in quanto non operano in locali aperti al pubblico.

Dal punto di vista oggettivo invece, il presupposto impositivo è dato dal possesso dell'apparecchio, a prescindere dall'eventuale destinazione ad usi diversi dalla visione e/o ascolto di programmi radiotelevisivi, quindi anche se una televisione viene utilizzata per proiettare immagini pubblicitarie. Se l'impresa ha più sedi, all'interno delle quali vi è almeno un apparecchio radiotelevisivo, il canone speciale va versato per ciascuna unità locale, in quanto si fa riferimento all'indirizzo presente nell'intestazione. In caso di attività stagionali, non essendo previsto un ricalcolo del tributo, non è possibile sospendere in via temporanea la debenza del canone né ottenere una riduzione.

Il Ministero dello Sviluppo Economico, con la nota n. 12991/2012 e la successiva nota n. 9668/2016, ha precisato che l'apparecchio dotato del sintonizzatore idoneo ad operare nelle bande di frequenza destinate al servizio radiotelevisivo va ritenuto "atto o adattabile" alla ricezione di programmi radiotelevisivi e, dunque, assoggettabile al pagamento del canone

speciale. I computer, gli smartphone, e i tablet non costituiscono quindi apparecchi televisivi se non sono provvisti di sintonizzatore.

La tabella seguente riporta le scadenze previste per il versamento del tributo,

Modalità di pagamento	Termine di pagamento			
1 rata	31 gennaio			
2 rate semestrali	31 gennaio		31 luglio	
4 rate trimestrali	31 gennaio	30 aprile	31 luglio	31 ottobre

Se la scadenza cade di sabato o in un giorno festivo, il tributo va versato il primo giorno lavorativo successivo. L'omesso o il tardivo versamento del tributo è punito con una sanzione che va da euro 103,29 a euro 516,45, sanabile tramite il ravvedimento operoso.

Il D.L. 201/2011 impone alle imprese interessate di indicare in dichiarazione dei redditi i dati relativi al canone speciale RAI al fine di poterne verificare il versamento, oltre a prevedere la deduzione dal reddito d'impresa del canone versato.

# L'Approfondimento

## Dichiarazione dei redditi – i reati tributari – prima parte

---

### PREMESSA

Come noto, l'ordinamento penale tributario italiano, analogamente al diritto penale, ha come fine quello di prevenire le condotte lesive di interessi protetti e garantiti dalla Costituzione.

A tale scopo il Legislatore ha introdotto una serie di sanzioni finalizzate ad evitare comportamenti lesivi e per far in modo che:

- i contribuenti paghino le imposte sui redditi percepiti;
- non si realizzi alcuna elusione o evasione fiscale, ovvero che l'elusione e l'evasione fiscale siano ridotte al minimo.

È giusto il caso di osservare, inoltre, che per trovare il miglior assetto possibile sono stati svolti studi sugli ordinamenti di altri Paesi per conoscere quali sono i sistemi penali tributari che si dimostrano più efficaci a tale scopo.

Ebbene, dagli studi è emerso che gli ordinamenti che si dimostrano più tolleranti ottengono maggiori risultati in termini di emersione del sommerso e di riduzione dell'evasione fiscale.

Detto ciò, rileviamo che il nostro apparato tributario prevede sanzioni di natura amministrativa e pecuniaria per le imposte evase e dispone solo per casi estremi sanzioni penali al superamento di determinate soglie.

In particolare, assumono rilevanza penale i casi di:

- omessa dichiarazione;
- omesso versamento dell'IVA;
- omesso versamento di ritenute certificate;
- dichiarazione infedele;
- dichiarazione fraudolenta;
- occultamento e distruzione dei documenti contabili;
- emissione di fatture false.

## OMESSA DICHIARAZIONE

Come stabilito dall'art. 5 del Dlgs n. 74/2000<sup>1</sup> si è in presenza di omessa dichiarazione quando la legge prevede espressamente la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, ed IVA, ma questi documenti non vengono presentati presso gli Uffici competenti.

Premesso ciò, osserviamo che si ricade in ipotesi di reato quando l'imposta evasa supera € 50.000 e per tale crimine è prevista una pena edittale da 1 a 5 anni di reclusione.

Viceversa, quando l'imposta evasa è inferiore a € 50.000 si realizza una violazione amministrativa tributaria, punita con una sanzione pecuniaria e non detentiva.

Si fa presente, inoltre, che per la commissione del reato è necessario che la dichiarazione non venga presentata entro 90 giorni dalla scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale dell'imposta sui redditi e dell'IVA.

Tuttavia, come previsto dalla vigente normativa ai fini dell'incriminazione del contribuente per omessa dichiarazione è necessario che si riscontri l'intento evasivo del contribuente.

Di questo avviso sono i giudici di legittimità che:

- nella pronuncia n. 5141/2021 riferendosi all'elemento oggettivo hanno affermato che ***“In tema di reati tributari, non integra il delitto di omessa dichiarazione la presentazione, nei termini previsti dalle leggi tributarie e nel rispetto delle soglie individuate, di una dichiarazione dei redditi incompleta, in quanto l'esauritiva individuazione normativa della condotta incriminata, consistente nella mancata presentazione della dichiarazione agli uffici competenti, non è suscettibile di lettura analogica, che si porrebbe in contrasto con il principio di legalità”***;

---

<sup>1</sup> L'art. 5 del Dlgs n. 74/2000 afferma che: “1. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila.

1-bis. È punito con la reclusione da due a cinque anni chiunque non presenta, essendovi obbligato, la dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore ad euro cinquantamila.

2. Ai fini della disposizione prevista dai commi 1 e 1-bis non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto”.

- nella sentenza n. 21638/2023, riferendosi all'elemento psicologico hanno rilevato che ***“In materia di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto di omessa dichiarazione di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 74 del 2000, pur a fronte di due diversi orientamenti nella giurisprudenza della Cassazione in tema di elemento soggettivo (per l'uno, il superamento della soglia di punibilità rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa ha natura di elemento costitutivo del reato e, come tale, deve formare oggetto di rappresentazione e volizione, anche a titolo di dolo eventuale, da parte dell'agente; per l'altro, invece, il superamento della soglia rappresentata dall'ammontare dell'imposta evasa costituisce una condizione oggettiva di punibilità, come tale sottratta alla rappresentazione del fatto da parte del soggetto agente), è comunque possibile fondare la responsabilità quanto meno a titolo di dolo eventuale, costituito, come è noto, dalla consapevolezza che l'evento, non direttamente voluto, ha probabilità di verificarsi in conseguenza della propria azione, nonché dall'accettazione di tale rischio, che potrà essere graduata a seconda di quanto maggiore o minore l'agente consideri la probabilità di verifica dell'evento [come nella vicenda sub iudice, dove gli imputati avevano omesso dolosamente di presentare, pur essendovi obbligati, la dichiarazione, omettendo di dichiarare elementi attivi di notevole entità, accettando, dunque, il rischio, che l'ammontare dell'imposta evasa fosse superiore alla soglia di punibilità ]”***.

## OMESSO VERSAMENTO DELL'IVA

A norma dell'art. 10-ter del Dlgs n. 74/2000<sup>2</sup> si incorre nel reato di omesso versamento dell'IVA quando l'imposta risultante dalla dichiarazione annuale IVA non viene versata entro il termine previsto per il pagamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta dell'anno successivo e se viene superata la soglia di € 250.000 per ciascun periodo d'imposta.

---

<sup>2</sup> L'art. 10-ter del Dlgs n. 74/2000 stabilisce che: “1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta”.

Evidenziamo, inoltre, che la condotta illecita è punita a titolo di dolo generico. Pertanto, è sufficiente che vi sia coscienza e volontà di non versare allo Stato l'IVA, non rilevando il fatto che il fine del contribuente sia quello di evadere o meno l'imposta.

In buona sostanza, la prova del dolo risiede nella presentazione della dichiarazione annuale IVA dalla quale emerge il debito verso l'Erario. Debito che deve essere saldato, ovvero contenuto non oltre la soglia per non ricadere nel reato di omesso versamento IVA.

A ben vedere, essendo collegato alle operazioni imponibili il debito IVA nasce ogniqualvolta il contribuente effettua un'operazione, riscuotendo dal cliente il pagamento per la vendita/servizio, compresa l'imposta dall'acquirente. È questa, quindi, la ragione per cui il contribuente deve trattenere l'imposta e organizzare al meglio le sue risorse monetarie al fine di disporre della liquidità necessaria ad adempiere all'obbligazione tributaria.

Allineati a questo orientamento sono molti giudici di merito che in diverse sentenze, senza valutare in concreto l'elemento psicologico del reato, hanno ritenuto sussistente il reato in presenza di un debito IVA superiore alla soglia fissata dalla normativa.

In particolare, secondo questa visione si ricadrebbe nel reato di omesso versamento dell'IVA anche quando l'imprenditore:

- si trova in una situazione di crisi tale da rendere impossibile l'adempimento dell'obbligazione tributaria;
- avendo disponibilità liquide ridotte utilizza tutte le risorse per pagare i dipendenti e non provvede al pagamento del debito IVA.

In merito alla soglia di rilevanza penale riportiamo da ultimo quanto affermato dalla Suprema Corte nella sentenza n. 29544/2017 in cui è stato precisato che ***“Il Dlgs 24 settembre 2015, n. 158, entrato in vigore in data 22 ottobre 2015, ha modificato gli artt. 10 bis e 10 ter Dlgs n. 74 del 2000, nel senso di attribuire rilevanza penale, elevando il precedente limite, unicamente alle condotte di omesso versamento dell'imposta per un ammontare superiore, rispettivamente, a euro 150.000 per gli omessi versamenti di ritenute e ad euro 250.000 per gli omessi versamenti Iva, per ciascun periodo di imposta; tale modifica, in quanto comportante una disposizione più favorevole rispetto alla precedente, si applica ex art. 2, comma 4, c.p. anche ai fatti posti in essere antecedentemente. Al fine di escludere la volontarietà della condotta di omesso versamento di ritenute, occorre l'allegazione e la prova della non addebitabilità***

***all'imputato della crisi economica che ha investito l'impresa e della impossibilità di fronteggiare la crisi di liquidità che ne sia conseguita tramite il ricorso a misure idonee da valutarsi in concreto. La richiesta di applicazione della causa di non punibilità prevista dall'art. 13 del Dlgs n. 74/2000, richiede accertamenti in fatto che sono preclusi in sede di legittimità e che debbono, dunque, essere demandati ai giudici del merito".***

#### **L'OMESSO VERSAMENTO DI RITENUTE CERTIFICATE**

Il reato di omesso versamento di ritenute dovute è regolamentato dall'art. 10-bis del Dlgs n. 74/2000<sup>3</sup>.

La norma è finalizzata a condannare il sostituto di imposta che non provvede a versare, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta, le ritenute dovute sulla base della dichiarazione, ovvero le ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata. Sul punto si precisa che il reato si configura in caso di superamento della soglia di € 150.000 per ciascun periodo di imposta.

Rileviamo, inoltre, che:

- analogamente al caso dell'omesso versamento IVA il delitto è punito a titolo di dolo generico;
- il reato ex art. 10-bis del Dlgs n. 74/2000 (omesso versamento di ritenute dovute) differisce da quello di cui all'art. 10-ter del Dlgs n. 74/2000 (omesso versamento IVA) per l'oggetto. Nel caso di omesso versamento di ritenute le somme sono, infatti, già nella disponibilità del debitore. Pertanto, non è possibile appellarsi all'insolvenza altrui per giustificare la scelta di non versare le somme all'Erario, dato che il pagamento delle ritenute è di esclusiva pertinenza del sostituto d'imposta.

---

<sup>3</sup> L'art. 10-bis del Dlgs n. 74/2000 prevede che: "1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute dovute sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a centocinquantamila euro per ciascun periodo d'imposta".



## LA DICHIARAZIONE INFEDELE

Ai sensi dell'art. 4 del Dlgs n. 74/2000<sup>4</sup> si ricade nel reato di dichiarazione infedele quando il contribuente evade le imposte sui redditi o IVA indicando in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte:

- elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo;
- elementi passivi inesistenti.

Il reato è punito a titolo di dolo specifico, consistente nel fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, che si aggiunge alla coscienza e volontà di realizzare il fatto tipico (dichiarazione di elementi attivi fittizi o elementi passivi inesistenti).

Tuttavia, per la sussistenza del reato devono verificarsi congiuntamente le seguenti condizioni:

- l'imposta evasa deve essere superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a € 100.000;
- l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, deve risultare superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, deve essere superiore a € 2.000.000.

Sempre in merito al reato di infedele dichiarazione si deve prestare attenzione anche a quanto stabilito dal comma 1-bis dell'art. 4 del Dlgs n. 74/2000 secondo il quale ***“Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti,***

---

<sup>4</sup> L'art. 4 del Dlgs n. 74/2000 dispone che: “1. Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi anni chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:

- a) l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro 100.000;
- b) l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

1-ter. Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette. Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lett. a) e b)”.

***rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali”.***

Rammendiamo, inoltre, che il delitto in questione ha natura istantanea, ovvero si perfeziona al momento della presentazione della dichiarazione annuale relativa alle imposte sui redditi o IVA.

Si fa presente, poi, che in presenza di una dichiarazione ai fini IVA, priva dell'indicazione degli elementi attivi e passivi, non rileva il fatto che detti elementi possano essere desunti dalla comunicazione annuale IVA, di cui all'abrogato art. 8 del DPR n. 322/1988, dato che trattasi di un documento semplificato in cui il contribuente riporta le risultanze complessive delle dichiarazioni periodiche, senza tener conto di eventuali rettifiche o conguagli.

Di questo avviso sono, infatti, i massimi giudici che hanno chiarito che non essendo assibibile alla “**documentazione rilevante ai fini fiscali**” per la comunicazione annuale IVA non può trovare applicazione la soglia di non impunità.

È ancora il caso di osservare, infine, che nella recente pronuncia n. 18532/2023 la Suprema Corte ha precisato che “**Integra il delitto di dichiarazione infedele la presentazione di una dichiarazione dei redditi in cui siano stati lasciati in bianco quadri nei quali avrebbero dovuto essere indicate voci essenziali per la determinazione del reddito complessivo imponibile e degli importi conseguentemente dovuti a titolo di imposta, essendo l'omessa compilazione assimilabile a una dichiarazione negativa**”.

# L'Approfondimento

## Riforma del processo tributario

---

### PREMESSA

Fra le altre riforme che il Parlamento ha delegato al Governo a mezzo della L. 111/2023 troviamo anche quella del processo tributario.

Come vedremo nell'analisi del D.Lgs. 30/12/2023, n. 220 approvato in Gazzetta Ufficiale il 3/1/2024, molte sono le disposizioni interessate da modifica. Quindi, non si tratta di una riscrittura, ma di una modifica all'articolato del D.Lgs. 546 del 1992.

Ma vediamo nel dettaglio.

### Poteri delle Corti di Giustizia

La prima modifica apportata all'articolo 7 della norma sul contenzioso è contenuta nell'articolo articolo 1, comma 1, lettera a), D.Lgs. n. 220/2023. Viene previsto al comma 4 che in tema di testimonianza scritta, la notificazione dell'intimazione testimoniale e del modulo di deposizione testimoniale può essere effettuata anche in via telematica dal difensore direttamente al testimone.

Il testimone, se in possesso di firma digitale, può compilare in ogni sua parte il modello reperibile sul sito istituzionale del Dipartimento della giustizia tributaria e sottoscriverlo digitalmente. Sarà necessario verificare la validità della firma digitale del dichiarante. Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

### Capacità di stare in giudizio

Viene aggiunto il comma 3-ter, all'articolo 11, del D.Lgs. 546/1992 a mente dell'articolo 1, comma 1, lettera b), del D.Lgs n. 220/2023, con cui, in tema di ricorso proposto avverso la Regione, il predetto ente può resistere in giudizio mediante i dirigenti degli uffici tributari e finanziari, oppure tramite propri funzionari individuati con provvedimento della Regione stessa.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

### **Assistenza tecnica**

Si occupa dell'assistenza tecnica l'articolo 12 del D.Lgs. 546/1992, norma che subisce una modifica al comma 7 con l'articolo 1, comma 1, lett. c) D.Lgs n. 220/2023 prevedendo in tema di autentica di sottoscrizione del conferimento di incarico della parte al difensore che, qualora il ricorrente sia dotato di firma digitale e con essa sottoscriva la procura non è necessaria l'autentica da parte del difensore.

Quando, invece, la procura è sottoscritta su supporto cartaceo, il difensore deposita telematicamente la copia per immagine su supporto informatico, attestandone la conformità ai sensi dell'articolo 22, comma 2, D.Lgs n. 82/2005, con l'inserimento della relativa dichiarazione.

Viene inoltre inserito il comma 7-bis, con cui la procura alle liti si considera apposta in calce all'atto cui si riferisce allorquando è rilasciata su un documento informatico separato del quale è effettuata copia informatica, anche per immagine, e viene depositato insieme all'atto cui si riferisce.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

### **Litisconsorzio**

Siamo nell'articolo 14 e l'articolo 1, comma 1, lett. d), D.Lgs n. 220/2023 aggiunge il comma 6-bis con il quale si introduce – di fatto – il litisconsorzio necessario tra ente che ha notificato l'atto oggetto del giudizio ed ente che ha notificato un atto presupposto in relazione al quale il ricorrente sollevi vizi relativi alla notifica. Caso tipico la notifica di cartella di pagamento a fronte di avvisi bonari. Va eventualmente eccepito il difetto di notifica coinvolgendo dia l'Agenzia della Riscossione che l'Agenzia delle Entrate.

Decorrenza: dai i giudizi instaurati, in primo e secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

## Spese di giudizio

Viene sostituito il 2° comma dell'articolo 15 a mezzo dell'articolo 1, comma 1, lett. e) D.Lgs n. 220/2023. Si stabilisce la compensazione delle spese di giudizio, in tutto o in parte, in tre ipotesi:

- soccombenza reciproca;
- gravi ed eventuali ragioni che devono essere esplicitate e motivate;
- quando la parte risulti vittoriosa sulla base di documenti che abbia prodotto per la prima volta solo in fase di giudizio.

Con l'introduzione del comma 2-nonies, viene introdotto il principio per cui nella liquidazione delle spese deve tenersi conto della sinteticità e della chiarezza nella redazione degli atti di parte.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

## Comunicazioni e notifiche

La modifica all'articolo 16 fatta dall'articolo 1, comma 1, lett. f), D.Lgs n. 220/2023 viene previsto che le comunicazioni dalla segreteria della corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado sono effettuate tramite avviso consegnato alle parti, che ne rilasciano ricevuta, oppure a mezzo del servizio postale con Raccomandata con avviso di ricevimento, risultando abrogata la possibilità di ogni ulteriore modalità di effettuazione delle comunicazioni.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.

Altra modifica in tema di notifiche e comunicazioni è fatta dall'art. 1, comma 1, lett. g), D.Lgs n. 220/2023, che interviene sostituendo il primo comma dell'articolo 16/bis e prevedendo che:

- le notifiche sono fatte tramite PEC;
- che l'indirizzo PEC deve essere inserito nel ricorso o nel primo atto difensivo;
- che eventuali modifiche della PEC devono essere comunicate dal difensore sia alle altre parti che alla Segreteria della Corte di Giustizia;

- che la Segreteria non è tenuta a cercare il nuovo indirizzo PEC del difensore e nemmeno notificarlo al difensore con deposito in Segreteria;
- in presenza di più difensori di una parte, è sufficiente comunicare ad uno solo di essi la nuova PEC.

Viene, poi, sostituito il comma 3 prevedendo che le parti, i consulenti e gli organi tecnici di cui all'articolo 7 comma 2 effettuino il deposito degli atti processuali, dei documenti e dei provvedimenti giurisdizionali notificati nel rispetto delle norme tecniche del processo tributario telematico, salva la possibilità di notifica ex articolo 16 nei casi di cui all'art. 79.

Infine, viene soppresso il comma 3-bis e viene introdotto il comma 4-bis, con il quale si esclude la invalidità dei depositi degli atti posti in essere in violazione del disposto dei commi da 1 a 3 e delle norme tecniche del processo tributario telematico, a patto che la parte provveda a regolarizzare nel termine perentorio stabilito dal giudice.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

### **Reclamo e mediazione**

Viene soppresso l'articolo 17/bis inerente il Reclamo e la mediazione, con decorrenza dai ricorsi notificati a partire dal 4 gennaio 2024.

### **Atti digitali**

Viene introdotto nel D.Lgs. 546/1992 l'articolo 17-ter volto a dettare le regole digitali degli atti del contenzioso. La norma è introdotta dall'articolo 1, comma 1, lett. h), D.Lgs n. 220/2023.

L'articolo 17-ter prevede:

- al comma 1 viene individuato il principio di chiarezza e sinteticità degli atti processuali;
- al comma 2 viene sancito che tutti gli atti e i provvedimenti delle parti del processo tributario (giudice, ausiliari, parti, difensori e segreterie) sono sottoscritti digitalmente, salvo i casi eccezionali previsti dalle norme tecniche di cui all'articolo 79, comma 2-quater;

- al comma 3 prevede che la quantificazione delle spese di giudizio debba tenere conto del comportamento delle parti in tema di redazione degli atti e della loro notifica, avendo cura da parte del Giudice di verificare anche il rispetto dell'obbligo di regolarizzazione delle eventuali irregolarità sanate nel termine perentorio individuato dal giudice;
- al comma 4 si sancisce la nullità dei provvedimenti del giudice tributario sprovvisti di firma digitale.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

### **Atti impugnabili**

Vengono aggiunte le lettere g-bis e g-ter all'articolo 19 inerente agli atti oggetti di impugnazione dinnanzi le Corti di Giustizia tributaria. L'inserimento è effettuato dall'articolo 1, comma 1, lett. i), del D.Lgs. 220/2023. Sono pertanto atti impugnabili:

- il rifiuto espresso o tacito dell'istanza di autotutela ex art. 10-quater L. n. 212/2000 (autotutela obbligatoria);
- il rifiuto espresso dell'istanza di autotutela ex art. 10-quinquies L. n. 212/2000 (autotutela facoltativa).

Merita osservare che l'autotutela obbligatoria può riguardare anche gli atti definitivi non impugnati nei 60 giorni dalla notifica, ma nel limite di 1 anno dalla notifica stessa. Da una interpretazione letterale si deduce che se non c'è stata impugnazione nei termini ordinari, presentando un'autotutela e attendendo il rigetto della stessa, si possa impugnare indirettamente l'atto originario. In sostanza, il rigetto dell'autotutela è ora impugnabile, cosa che non era possibile in passato.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, nonché in Cassazione, a decorrere dal 5 gennaio 2024.



## **Termini per ricorrere**

La previsione di impugnazione del rifiuto tacito di un'autotutela necessitava di una previsione in ordine ai termini di impugnazione. Ecco che la modifica all'articolo 21 (fatta dall'articolo 1, comma 1, lett. l), D.Lgs n. 220/2023) prevede che "Il ricorso avverso il rifiuto tacito di cui all'articolo 19, comma 1, lettere g) e g-bis), può essere proposto dopo il novantesimo giorno dalla domanda di restituzione o di autotutela presentata entro i termini previsti da ciascuna legge d'imposta e fino a quando il diritto alla restituzione non è prescritto. La domanda di restituzione o di autotutela, in mancanza di disposizioni specifiche, non può essere presentata dopo due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione".

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

## **Certificazione conformità**

Viene introdotto il comma 5/bis all'articolo 25/bis prevedendo che gli atti e i documenti contenuti nel fascicolo telematico non devono essere nuovamente depositati nelle fasi successive del giudizio o nei suoi ulteriori gradi. Viene anche previsto che il giudice non tenga conto degli atti e dei documenti cartacei dei quali le parti non abbiano provveduto al deposito in copia informatica con attestazione di conformità all'originale. La novella è introdotta dall'articolo 1, comma 1, lett. m), D.Lgs. n. 220/2023.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

## **Trattazione controversia**

Viene sostituito il 1° comma dell'articolo 33 a mente dell'articolo 1, comma 1, lett. n), D.Lgs n. 220/2023 in tema di trattazione in camera di consiglio, prevedendo che la controversia:

- sia trattata come regola generale in camera di consiglio;
- sia discussa in pubblica udienza se che almeno una delle parti ne fa richiesta.

La pubblica udienza potrà svolgersi in presenza o da remoto ma richiede che la parte interessata debba notificare alle altre parti tale istanza. La notifica va poi depositata in Corte

di giustizia, unitamente alla prova della notificazione. Inoltre, se una parte chiede la discussione in pubblica udienza e in presenza e un'altra parte chiede invece di discutere da remoto, la discussione avviene in presenza, fermo il diritto, per chi lo ha chiesto, di discutere da remoto. Qualora una parte richieda di discutere in presenza, i giudici ed il personale amministrativo partecipano sempre in presenza alla discussione.

È con il nuovo articolo 34-bis introdotto dall'articolo 1, comma 1, lett. o), D.Lgs. n. 220/2023 che viene normatizzata l'udienza da remoto.

Viene prima di tutto previsto che le parti e gli organi della giustizia tributaria possano partecipare alle udienze da remoto.

Per accedere all'udienza da remoto, questa deve essere chiesta nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza notificata alle altre parti costituite nei 10 giorni liberi prima dell'udienza e depositata in segreteria unitamente alla prova della notificazione.

Nei casi di trattazione delle cause da remoto la segreteria comunica, almeno tre giorni prima della udienza, l'avviso dell'ora e delle modalità di collegamento.

Il verbale d'udienza contiene l'indicazione delle modalità con cui è stata accertata l'identità dei partecipanti e della loro libera volontà di parteciparvi, anche ai fini della disciplina sulla protezione dei dati personali.

I verbali e le decisioni deliberate all'esito dell'udienza o della camera di consiglio si considerano, rispettivamente, formati ed assunte nel comune in cui ha sede l'ufficio giudiziario presso il quale è stato iscritto il ricorso trattato. Il luogo dal quale si collegano i giudici, i difensori, le parti che si difendono personalmente e il personale amministrativo è considerato aula di udienza a tutti gli effetti di legge.

Decorrenza: sia per le modifiche all'articolo 34 che per i contenuti dell'articolo 34-bis, si applica ai giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

## **Deliberazione dei Giudici**

Nel primo comma dell'articolo 35 viene aggiunto il periodo con cui si stabilisce che viene data lettura immediata del dispositivo al termine della camera di consiglio, salva la possibilità di riservarne il deposito in segreteria, con contestuale comunicazione alle parti, nel termine perentorio dei successivi 7 giorni. L'integrazione è contenuta nell'articolo 1, comma 1, lett. p), D.Lgs. n. 220/2023.

Per quanto riguarda il contenuto della sentenza, l'articolo 1, comma 1, lett. q), D.Lgs. n. 220/2023 aggiunge un periodo al comma 1, numero 4, art. 36, D.Lgs n. 546/1992 con cui viene precisato che nella sentenza devono essere indicate le circostanze relative all'accoglimento o al rigetto con riferimento alle questioni di merito ed alle questioni relative ai vizi di annullabilità o di nullità.

Decorrenza: entrambe le modifiche si applicano a tutti i giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

## **Comunicazione della sentenza**

Con le modifiche apportate all'articolo 37 si prevede:

- che il deposito della sentenza sia telematico;
- che il Segretario fa risultare il deposito della sentenza apponendo sulla stessa la propria firma digitale e la data;
- che il Segretario entro 3 giorni notizia le parti dell'avvenuto deposito.

La modifica dell'articolo 37 è avvenuta con l'articolo 1, comma 1, lett. r), D.Lgs. n. 220/2023.

Decorrenza: dai giudizi instaurati, in primo o secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 1° settembre 2024.

## **Sospensione giudiziale**

Importanti novità sono state introdotte con riferimento alla possibilità di richiedere al giudice la sospensione della riscossione in caso di ricorso o appello. L'articolo 1, comma 1, lett. s), D.Lgs. n. 220/2023 modificando l'articolo 47, D.Lgs n. 546/1992, prevede:

- con la modifica del comma 1, inserendo le parole “corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio, ovvero adita ai sensi dell'art. 62-bis”, si introduce la possibilità di richiedere la sospensione sia nel grado di appello che nel grado di legittimità;
- vengono modificati i commi 3 e 4, con l'aggiunta, dopo le parole “il collegio”, delle seguenti parole: “o del giudice monocratico”. In tal modo la sospensione è possibile anche per le controversie pendenti dinanzi al giudice monocratico;
- il comma 4 viene modificato ulteriormente, rendendosi impugnabile l'ordinanza motivata. Inoltre il secondo periodo è sostituito nei seguenti termini:  
“L'ordinanza è immediatamente comunicata alle parti. L'ordinanza cautelare collegiale è impugnabile innanzi alla corte di giustizia tributaria di secondo grado entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. Al procedimento si applicano le disposizioni di cui ai commi 2, 3 e 4, in quanto compatibili. L'ordinanza cautelare del giudice monocratico è impugnabile solo con reclamo innanzi alla medesima corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione collegiale, da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria. Al procedimento d'impugnazione si applicano le norme di cui ai commi 2, 3, 4, 5 e 6, in quanto compatibili, e l'ordinanza che decide sul reclamo non è impugnabile. L'ordinanza cautelare della corte di giustizia tributaria di secondo grado non è impugnabile”;
- nel comma 7 viene sopprimendo l'espressione “di primo grado”, prevede che la sospensione nel grado d'appello o per cassazione cessano di avere efficacia nel momento in cui viene emanata la sentenza nel relativo grado;
- nel comma 8 estende la ai 3 gradi di giudizio della possibilità, su istanza di parte, di annullare il provvedimento di sospensione della riscossione.

Decorrenza: dai giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

### **Giudizio e sospensione giudiziale**

Novità importante interviene con l'inserimento dell'articolo 47-ter a mente dell'articolo 1, comma 1, lett. t) D.Lgs n. 220/2023, il quale prevede la possibilità per il Giudice di pronunciarsi sul merito già in sede di proposizione della domanda cautelare. Devono, però:

- essere trascorsi almeno 20 giorni dall'ultima notificazione del ricorso;
- essere stati compiuti gli accertamenti in relazione alla completezza del contraddittorio e dell'istruttoria;
- essere state sentite le parti costituite.

Verificato ciò, il giudizio può essere definito con sentenza in forma semplificata, a meno che una delle parti costituite dichiari di voler proporre motivi aggiunti o regolamento di giurisdizione, nel cui caso il collegio fissa la data per il prosieguo della trattazione.

Le regole descritte si applicano anche nei giudizi monocratici.

Il procedimento viene definito, secondo il comma 3, con sentenza in forma semplificata nei casi di:

- manifesta fondatezza;
- inammissibilità;
- improcedibilità;
- infondatezza del ricorso.

Infine, la motivazione può essere riconducibile ad un sintetico riferimento ad un punto di fatto o diritto ritenuto risolutivo, oppure ad un precedente conforme.

Decorrenza: dai giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

### **Conciliazione giudiziale**

Vediamo, ora, le modifiche apportate dal Legislatore delegato in tema di conciliazione giudiziale.

La prima modifica avviene all'articolo 48 in tema di "conciliazione in udienza", prevedendo che la conciliazione possa effettuarsi anche nei contenziosi pendenti per Cassazione.

La seconda modifica riguarda l'articolo 48-bis in tema di conciliazione proposta dal giudice e prevede che la corte possa formulare alle parti una proposta conciliativa, avuto riguardo all'oggetto del giudizio e ai precedenti giurisprudenziali. La proposta può essere formulata in udienza o fuori udienza. Se è formulata fuori udienza, è comunicata alle parti. Se è

formulata in udienza, è comunicata alle parti non comparse con la fissazione di una nuova udienza. La causa, se richiesto da una delle parti, può essere rinviata alla successiva udienza per il perfezionamento dell'accordo conciliativo. Ove l'accordo non si perfezioni, si procede nella stessa udienza alla trattazione della causa.

In tema di definizione e di pagamento, viene modificato l'articolo 48-ter prevedendo che le sanzioni amministrative si applicano nella misura del:

- 40% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio;
- 50% del minimo previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado di giudizio;
- 60% del minimo previsto dalla legge in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di Cassazione (questa è la novità).

Le modifiche alle disposizioni appena citate sono contenute nell'articolo 1, comma 1, e rispettivamente nelle lettere u), v) e z) del D.Lgs. 220/2023.

Decorrenza: dai giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

### **Giudice competente sull'esecuzione**

Siamo nell'articolo 52, comma 3, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lett. aa, del D.Lgs. 220/2023. Viene introdotta una limitazione temporale di 30 giorni entro la quale il Presidente fissa l'udienza e stabilisce che la comunicazione alle parti debba avvenire nei 5 giorni liberi prima dell'udienza stessa.

Con l'inserimento del comma 6-bis viene altresì disposto che la data dell'udienza di trattazione della sospensione non possa coincidere con la data di trattazione del merito della controversia.

Decorrenza: dai giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024

## **Appello e nuove prove**

L'articolo 1, comma 1, lett. bb), D.Lgs n. 220/2023 riscrive completamente l'articolo 58, D.Lgs n. 546/1992 concernete la disciplina delle nuove prove in appello. Ora viene previsto che non sono ammessi nuovi mezzi di prova e non possono essere prodotti nuovi documenti, salvo che il collegio li ritenga indispensabili ai fini della decisione della causa ovvero che la parte dimostri di non aver potuto proporli o produrli nel giudizio di primo grado per causa ad essa non imputabile.

Diversamente, possono essere proposti motivi aggiunti quando la parte viene a conoscenza di documenti, non prodotti dalle altre parti nel giudizio di primo grado, da cui emergano vizi degli atti o dei provvedimenti impugnati.

La nuova formulazione normativa stabilisce che non è mai consentito il deposito delle deleghe, delle procure e degli altri atti di conferimento di potere rilevanti ai fini della legittimità della sottoscrizione degli atti, delle notifiche dell'atto impugnato ovvero degli atti che ne costituiscono presupposto di legittimità che possono essere prodotte in primo grado anche quando si dovevano notificare a due enti ai sensi dell'articolo 14, comma 6-bis.

Decorrenza: dai giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

## **Provvedimenti sull'esecuzione provvisoria**

Viene modificato il comma 2 dell'articolo 62-bis (modifica operata dall'articolo 1, comma 1, lett. cc), D.Lgs n. 220/2023) prevedendo ora che il presidente fissa con decreto la trattazione della istanza di sospensione per la prima camera di consiglio utile, comunque non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data comunicazione alle parti almeno dieci giorni liberi prima.

Decorrenza: dai giudizi instaurati di primo e secondo grado o pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

## **Proposizione della revocazione**

Il comma 3-bis dell'articolo 65, come modificato dall'articolo 1, comma 1, lett. dd), D.Lgs n. 220/2023, prevede ora che le parti possono proporre istanze cautelari ai sensi delle disposizioni di cui agli artt. 47 e 52, in quanto compatibili.

Decorrenza: dai giudizi instaurati di primo e secondo grado, anche ai giudizi pendenti in Cassazione, dal 5 gennaio 2024.

## **Conclusioni**

Come si è potuto notare, molti sono gli interventi modificativi nel processo tributario. Sicuramente alcuni innovativi, si pensi alla possibilità di richiedere la sospensione dei versamenti nei vari gradi di giudizio, altri volti a rendere omogenee le disposizioni.



# L'Approfondimento

## Contabilità semplificata e liquidazioni IVA trimestrali 2024

---

### PREMESSA

Con la Legge di Bilancio 2023 (Legge 197/2022) sono stati rivisti (al rialzo) i limiti per l'accesso al regime di contabilità semplificata.

Possono, ora, accedere al regime di contabilità semplificata:

- le persone fisiche esercenti attività d'impresa,
- le società di persone ed enti equiparati,
- gli enti non commerciali che esercitano un'attività commerciale in via non prevalente,
- i trust, alle medesime condizioni,

che, nell'anno precedente, abbiano realizzato un volume di ricavi non superiore a:

- 500.000 euro, per le prestazioni di servizi
- 800.000 euro, per le altre attività.

I predetti limiti valgono anche per le liquidazioni periodiche IVA trimestrali.

Le imprese in contabilità semplificata, possono inoltre, calcolare l'Irap considerando, ai sensi dell'articolo 5-bis, D.lgs. 446/1997, gli stessi componenti positivi e negativi di reddito considerati ai fini fiscali.

Di questi ed altri aspetti ne parleremo in questo intervento.

### I NUOVI LIMITI AI RICAVI E/O COMPENSI

A decorrere dal 01.01.2017, le imprese minori in regime di contabilità semplificata possono determinare il reddito in base al «principio di cassa», in luogo di quello per competenza.

In buona sostanza, il principio di cassa prevede che le fatture di vendita e di acquisto possano considerarsi rispettivamente incassate e pagate al momento della loro registrazione (c.d. metodo "per cassa").

Con la Legge di Bilancio 2023 (Legge 197/2022) sono stati rivisti (al rialzo) i limiti per l'accesso al regime di contabilità semplificata. Possono, ora, accedere al regime di contabilità semplificata:

- le persone fisiche esercenti attività d'impresa,

- le società di persone ed enti equiparati,
- gli enti non commerciali che esercitano un'attività commerciale in via non prevalente,
- i trust, alle medesime condizioni,

che, nell'anno precedente, abbiano realizzato un volume di ricavi non superiore a:

- 500.000 euro, per le prestazioni di servizi
- 800.000 euro, per la produzione di beni ed altre attività.

Per individuare l'ammontare dei ricavi, in base agli articoli 57 e 85, TUIR vanno considerati, ad esempio, i seguenti componenti:

- corrispettivi delle cessioni di beni e/o delle prestazioni di servizi alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa;
- corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni finiti, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- assegnazioni dei predetti beni ai soci o per l'autoconsumo del titolare d'impresa;
- destinazione dei predetti beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- contributi in c/esercizio a norma di legge;
- risarcimenti in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento di beni,
- proventi immobiliari di immobili c.d. "patrimonio";
- plusvalenze patrimoniali di cui all'articolo 86 TUIR;
- dividendi e interessi da altre imprese.

Per l'accesso al regime di contabilità semplificata si devono verificare due aspetti, alternativi tra loro:

- se il contribuente proviene dal regime forfetario, si considerano i ricavi effettivamente incassati nell'anno;
- se il contribuente proviene dal regime di contabilità ordinaria, si deve tener conto del volume di ricavi maturati per competenza, indipendentemente dall'effettivo incasso.

In caso di esercizio contemporaneo di più attività (per esempio, consulenza aziendale e vendita di generi alimentari), ai fini dei limiti previsti per la contabilità semplificata è necessario fare riferimento:

- al limite relativo alle attività diverse da quelle di prestazioni di servizi (800.000 euro) se i ricavi delle attività esercitate non sono distintamente annotati;

- al limite relativo all'attività prevalente, se i ricavi delle attività esercitate sono distintamente annotati.

Pertanto, se l'attività prevalentemente esercitata è relativa:

- alle prestazioni di servizi (ad esempio, consulenza aziendale), il limite dei ricavi di riferimento è pari a 500.000 euro;
- alla produzione di beni (ad esempio, vendita di generi alimentari), il limite dei ricavi di riferimento è pari a € 800.000.

Si ritiene che, anche con riferimento alla contabilità semplificata, risulti applicabile quanto evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione 18.10.2007, n. 293/E, con la quale è stato ribadito che, dopo aver identificato l'attività prevalente, va contemporaneamente verificato:

- il rispetto del limite di ricavi riferito all'attività prevalente e
- il non superamento del limite di 800.000 euro dei ricavi complessivi derivanti da tutte le attività svolte.

Per la corretta individuazione del regime naturale da adottare nel 2024, i contribuenti devono verificare se, nell'anno precedente, siano stati o meno superati i rispettivi nuovi limiti.

Come già disposto per il regime forfetario («vanno verificati i ricavi o compensi incassati dell'anno precedente»), per adottare il regime di contabilità semplificata nel 2024 si devono prendere a riferimento i ricavi o compensi incassati nel 2023.

Di seguito due tabelle riassuntive.

IMPRESE CON UNICA ATTIVITÀ ESERCITATA		
ATTIVITÀ	RICAVI 2023	CONTABILITÀ 2024
PRESTAZIONI DI SERVIZI	FINO A 500.000	SEMPLIFICATA
	OLTRE 500.000	ORDINARIA
ALTRE ATTIVITÀ	FINO A 800.000	SEMPLIFICATA
	OLTRE 800.000	ORDINARIA

IMPRESE MULTIATTIVITA'			
CONTABILITA'	ATTIVITA' PREV.	RICAVI 2023	CONTABILITÀ 2024
DISTINTA ANNOTAZIONE	PREST. SERVIZI	FINO A 500.000 **	SEMPLIFICATA
	ALTRE ATTIVITA'	FINO A 800.000 **	SEMPLIFICATA
NO DISTINTA ANNOTAZIONE	QUALSIASI	FINO A 800.000	SEMPLIFICATA

**\*\* si deve tener conto del limite complessivo di 800.000 euro per la somma delle attività \*\***

## LA TENUTA DEI REGISTRI CONTABILI

I soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata ai sensi dell'art. 18, comma 2, TUIR, devono annotare cronologicamente, in due distinti registri, i ricavi percepiti e le spese sostenute indicando per ciascun componente positivo o negativo:

- il relativo importo;
- le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza del soggetto che effettua il pagamento oppure il codice fiscale del cliente;
- gli estremi della fattura o di altro documento emesso.

Allo stesso tempo, i ricavi e le spese non incassati o pagate non saranno soggetti a registrazione. Tale metodo di tenuta dei registri contabili viene denominato "criterio incassi

e pagamenti”, alla stregua di un professionista. Nei suddetti registri vanno altresì annotati, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, gli altri componenti positivi e negativi di reddito non soggetti all’Imposta sul Valore Aggiunto.

Tuttavia, il contribuente in regime di contabilità semplificata può adottare, alternativamente al precedente, il metodo di tenuta dei registri contabili previsto dall’articolo 18, comma 4, TUIR, sicuramente il più utilizzato.

Tale metodo, denominato “criterio per cassa”, prevede che i registri Iva sostituiscano i registri degli incassi e dei pagamenti, qualora siano separatamente annotate le operazioni non soggette a registrazione ai fini dell’imposta sul valore aggiunto (art. 18, co. 4, TUIR).

Nel caso in cui l’incasso/pagamento non sia avvenuto nell’anno di annotazione, nei registri Iva va riportato l’importo complessivo dei mancati incassi/pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono. In tal caso, i ricavi percepiti o costi sostenuti vanno annotati separatamente nel periodo d’imposta in cui sono incassati o pagati, indicando il documento già registrato ai fini Iva.

Previa opzione vincolante per almeno 3 anni, il contribuente può tenere i registri Iva senza annotare i relativi incassi e/o pagamenti, fermo restando l’obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva. In tal caso i ricavi e le spese si considerano rispettivamente incassati e pagati al momento della registrazione delle fatture. Tale ultimo metodo è previsto dall’articolo 18, comma 5, TUIR ed è denominato “criterio per registrazione”.

## **LIQUIDAZIONI IVA PERIODICHE**

La modifica (al rialzo) dei limiti di accesso al regime di contabilità semplificata si è reso applicabile anche alle liquidazioni periodiche IVA nonostante il limite fissato per le LI.PE. non fosse collegato ai ricavi bensì al volume d’affari ai fini IVA.

Già la Legge di Bilancio 2012 (art. 14, co. 11, L. 183/2011) aveva chiarito che «*i limiti per la liquidazione trimestrale dell’Iva sono i medesimi di quelli fissati per il regime di contabilità semplificata*». In buona sostanza, i limiti sono equiparabili, pertanto, per le liquidazioni periodiche IVA, l’opzione per la trimestrale è possibile con un volume d’affari non superiore a:

- 500.000 euro per le prestazioni di servizi

- 800.000 euro per le cessioni di beni e le altre attività diverse dalle precedenti.

In caso di imprese multiattività, si applicano le precedenti regole già analizzate.

## OPZIONE PER LA CONTABILITA' ORDINARIA

Il regime di contabilità semplificata è usufruibile qualora un contribuente, nell'anno precedente, realizzi ricavi o compensi per importi non superiori ai sopracitati limiti.

Tuttavia, il regime di contabilità semplificata può essere "bypassato" accedendo, per opzione, al regime di contabilità ordinaria. L'opzione è vincolante per 3 esercizi, con tacito rinnovo. Tale vincolo triennale, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E, è giustificato dal fatto che l'opzione in esame si riflette sulla determinazione del reddito (applicazione "ordinaria" del principio di competenza ovvero del regime "improntato al criterio di cassa"). L'eventuale revoca deve essere esercitata al termine del triennio.

Il passaggio di regime è subordinato all'esercizio di:

- un comportamento concludente, e/o
- un'opzione sul quadro "VO" nella dichiarazione IVA annuale.

Ai sensi della C.M. 209/E/1998, per comportamento concludente "*si intende l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime...omissis*". Pertanto, in presenza di comportamenti, quali ad esempio:

- la tenuta del libro giornale
- la tenuta del libro inventari
- la presentazione di dichiarazioni dei redditi con compilazione del quadro RF

ritenuti concludenti, la scelta per l'adozione del regime di contabilità ordinaria si ritiene, per l'Agenzia delle Entrate, adottata.

Tuttavia, il contribuente deve comunicare l'opzione per l'adozione del regime di contabilità ordinaria (così come la revoca) nel quadro VO della dichiarazione annuale IVA presentata nel periodo d'imposta in cui la scelta è stata operata. La mancata comunicazione nel quadro VO non preclude l'accesso al regime prescelto (art. 2, co. 3, D.P.R. 442/1997), che è

garantito dal comportamento concludente, ma comporta il pagamento della sanzione pari a 250 euro (art. 1, co. 1, D.P.R. 471/1997).

## IRAP

La base imponibile IRAP dei soggetti in regime di contabilità semplificata è determinata, con l'aggiunta dell'articolo 5-bis, comma 1, D.lgs. 446/97, sulla base delle componenti positive e negative di reddito determinate ai fini fiscali ed elencate dal predetto articolo.

Si ricorda, tuttavia, che a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 01.01.2022, l'articolo 1 comma 8, Legge 234/2021, prevede che l'IRAP non sia più dovuta dalle persone fisiche esercenti:

- attività commerciali (in breve, artigiani e commercianti);
- arti e professioni;
- imprese familiari (avendo, anch'essa, natura individuale e non collettiva).

Merita comunque evidenziare che, fino al 31.12.2021, gli imprenditori e i professionisti potevano non applicare l'IRAP qualora, in alternativa:

- si avvalessero del regime forfetario (L. 190/2014) o di quello di vantaggio (D.L. 98/2016);
- fossero privi di autonoma organizzazione (articolo 2, D.lgs. 446/97), secondo la nozione delineata nel corso degli anni dalla giurisprudenza di legittimità e di merito.

I soggetti in contabilità semplificata possono, comunque, optare per l'applicazione del metodo di calcolo dell'IRAP c.d. "da bilancio", previsto dall'articolo 5, D.lgs. 446/1997, con conseguente obbligo di tenuta della contabilità nei modi ordinari. Tale scelta è vincolante per 3 esercizi, al termine dei quali si intende tacitamente rinnovata per ulteriori 3 esercizi.

Il criterio di calcolo dell'IRAP «da bilancio» prevede che gli elementi positivi e negativi di reddito siano determinati in base alle risultanze del conto economico di bilancio ovvero, in altre parole, si esegue la differenza fra valore della produzione (A) e costi della produzione (B).

Da ciò ne consegue che la possibilità di transitare al regime di contabilità semplificata risulta vincolata anche dalla scelta fatta ai fini IRAP. In altre parole, una società in contabilità ordinaria nel 2023, che ha conseguito ricavi 2023 non superiori ai limiti (500.000 o 800.000 euro), prima di "passare" dal 2024 alla contabilità semplificata, dovrà verificare la presenza

o meno dell'opzione IRAP per il metodo c.d. "da bilancio" che obbliga la stessa ad applicare la contabilità ordinaria per 3 anni.

Pertanto, l'eventuale regime di determinazione dell'IRAP c.d. "da bilancio" comporta l'obbligo di adozione del regime di contabilità ordinaria per 3 esercizi.

## FLAT TAX INCREMENTALE 2024

Per le persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo, che non applicano il regime forfetario, è previsto un regime agevolato (opzionale) in base al quale una quota del reddito 2023 incrementale è tassata con un'imposta sostitutiva del 15%. Si tratta, in altre parole, di una «FLAT TAX» incrementale applicabile sulla quota di reddito d'impresa o lavoro autonomo «2023» che eccede il reddito di riferimento.

Per determinare la quota assoggettata alla "FLAT TAX" incrementale è necessario:

- conseguire un reddito 2023 più elevato rispetto a quello del triennio precedente;
- individuare i redditi 2020, 2021, 2022;
- individuare il reddito più elevato dichiarato nel triennio 2020-2022;
- calcolare la differenza tra il reddito 2023 e il reddito più elevato del triennio 2020-2022.

Tale differenza:

- va ridotta del 5% del maggiore dei redditi del triennio (franchigia),
- non può eccedere i 40.000 euro,
- è assoggettata all'imposta sostitutiva del 15%.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva del 15% è irrilevante ai fini degli acconti d'imposta IRPEF e ADDIZIONALI per il periodo d'imposta 2024. In altre parole, si tratta di un'imposta piatta, alla stregua, per esempio, della cedolare secca. A tal fine, ipotizzando l'adozione del metodo storico di determinazione degli acconti, dovrà assumersi, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando la disposizione agevolativa.

Esempio.

Anno	Importo
2020	50.000 €



2021	70.000 €
2022	<b>90.000 €</b>
2023	<b>100.000 €</b>

Descrizione	Importo
Reddito 2023	100.000 €
Reddito più elevato del triennio	90.000 €
Differenza	<b>10.000 €</b>
Franchigia	4.500 € (= 90.000 X 5%)
Differenza netta	<b>5.500 €</b>
Imposta 15%	<b>825 € (= 5.500 X 15%)</b>

## Le prossime scadenze



16 gennaio 2024

### **RINVIO 2°ACCONTO IRPEF**

Termine per versare, da parte delle persone fisiche titolari di partita Iva con ricavi o compensi fino a € 170.000, la seconda rata di acconto delle imposte sui redditi.

### **DIVIDENDI**

Termine per versare, tramite modello F24, le ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente e deliberati dal 1.07.1998, oltre che le ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nello stesso periodo.

16 gennaio 2024

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

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

25 gennaio 2024

### **ELENCHI INTRASTAT**

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

29 gennaio 2024

### **MODELLO 770/2023**

Termine entro il quale effettuare il ravvedimento operoso, con la sanzione ridotta, per l'omessa presentazione del modello 770/2023 entro 90 giorni dalla scadenza.

30 gennaio 2024

### **IMPOSTA DI REGISTRO**

Termine entro cui 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.

31 gennaio 2024

**REGIME OSS**

Per i soggetti registrati al regime OSS scade il termine entro cui presentare la dichiarazione e il versamento dell'iva dovuta per il periodo 1.10.2023 - 31.12.2023.

---

**SPESE SANITARIE**

Termine di invio dei dati delle spese sostenute nel secondo semestre 2023.

---

**SPESE SANITARIE - OPPOSIZIONE**

Termine entro cui il contribuente ha la possibilità di comunicare direttamente all'Agenzia delle Entrate l'opposizione all'utilizzo delle spese sanitarie nella dichiarazione precompilata mediante apposito modello.

---

**IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ**

Termine entro cui versare l'imposta comunale annuale sulla pubblicità.

---

**CONCESSIONI GOVERNATIVE**

Termine entro cui va versata la tassa annuale sulle concessioni governative per gli atti assoggettati a pagamento annuale.

---