



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 26 del 02 luglio 2024

Focus settimanale:

- **Saldo IVA 2023 da versare entro luglio**
- **Acquisto prima casa under 36**
- **Bilancio 2023 – la sospensione degli ammortamenti**
- **Tutto pronto per la sanatoria del magazzino**
- **Modifiche in arrivo al concordato preventivo biennale**

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



9

In breve.....	12
Saldo IVA 2023 da versare entro luglio	12
Acquisto prima casa under 36	14
L'Approfondimento.....	16
Bilancio 2023 – la sospensione degli ammortamenti	16
L'Approfondimento.....	25
Tutto pronto per la sanatoria del magazzino	25
L'Approfondimento.....	58
Modifiche in arrivo al concordato preventivo biennale.....	58

Flash di stampa



Decreto sanzioni	IL SOLE 24 ORE 24.06.2024	L'art. 6, c. 9-bis.3 D.lgs. 471/1997, in vigore per le violazioni commesse dal 1.09.2024, stabilisce che in caso d'inversione contabile per un'operazione senza Iva, non c'è recupero del tributo.
Cause di esclusione dal concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 25.06.2024	Il Consiglio dei ministri ha approvato un decreto correttivo che prevede nuove condizioni di esclusione dal concordato preventivo biennale, ossia l'adesione per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato al regime forfetario, la modifica nella compagine sociale da parte del soggetto fiscalmente trasparente ex art. 5 del Tuir nel primo periodo d'imposta oggetto di concordato e infine la presenza di un'operazione straordinaria (fusione, scissione o conferimento) nel primo anno in cui si applica il concordato.
Cripto-attività	ITALIA OGGI 25.06.2024	Il 24.06.2024 è stato approvato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri, il decreto legislativo di recepimento del Regolamento (UE) 2023/1114, relativo ai mercati delle crypto-attività (Micar).
Adeguamento magazzino	IL SOLE 24 ORE 25.06.2024	Il Ministero dell'Economia ha approvato il decreto che prevede i coefficienti di maggiorazione che vanno utilizzati per adeguare le esistenze iniziali dei beni ai sensi dell'art. 1, c. 80 L. 213/2023.
Test di prevalenza holding industriale	IL SOLE 24 ORE 25.06.2024	Secondo il caso n. 2 di aprile 2024 del Think Tank di Srs Deloitte, per le holding di partecipazione non finanziaria (cosiddette holding industriali), rilevano solamente i finanziamenti erogati alle partecipate dirette.
Concordato preventivo biennale	ITALIA OGGI 24.06.2024	Con riguardo al concordato preventivo biennale, è necessario considerare che lo "scudo accertativo" è particolarmente "depotenziato" in quanto l'attività istruttoria consente di attivare accertamenti, sia in

		relazione ai periodi d'imposta oggetto del concordato sia a quelli precedenti. Rimangono infine obbligatori anche nel biennio oggetto di concordato, tutti gli obblighi dichiarativi e contabili.
Proroga versamenti in agricoltura	IL SOLE 24 ORE 26.06.2024	L'art. 37 D.lgs. 13/2024 concede la proroga al 31.07.2024 del termine ordinario del 30.06 per l'effettuazione dei versamenti delle imposte, senza alcuna maggiorazione. È possibile, inoltre, versare gli importi al 30.08, con la maggiorazione dello 0,40%.
Comunicazione locazioni brevi	ITALIA OGGI 26.06.2024	Gli intermediari che non gestiscono pagamenti per i titolari delle attività turistiche devono presentare entro il 1.07.2024 la comunicazione sulle locazioni brevi per l'anno 2023.
Calendario fiscale 2025	IL SOLE 24 ORE 27.06.2024	Le novità che riguardano il calendario fiscale sono: • le CU 2025 dei professionisti vanno inviate entro il 31.03.2025 in modo da farle confluire nel modello dichiarativo precompilato; • l'opzione di rinviare e cumulare con i versamenti successivi (ma non oltre quello del 16 dicembre) le liquidazioni periodiche sotto i 100 euro, non vale per l'Iva del mese di dicembre, che va versata entro il 16.01; • per i contribuenti trimestrali, il termine finale per versare l'iva delle liquidazioni dei primi tre trimestri, anche se inferiori a 100 euro, va effettuato entro il 16.11; • sarà possibile inviare i modelli dichiarativi dal 15.04 al 31.10 dell'anno successivo (soggetti con esercizio solare) oppure entro il decimo mese dalla chiusura dell'esercizio (soggetti con esercizio a cavallo).
Adeguamento del magazzino	ITALIA OGGI 27.06.2024	È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 25.06.2024 n. 147 il D.M. 24.06.2024 che dispone i coefficienti di maggiorazione che

		le imprese che non adottano i principi contabili internazionali per la redazione del bilancio devono utilizzare per l'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni.
Concordato preventivo biennale	ITALIA OGGI 27.06.2024	Il decreto correttivo approvato dal Consiglio dei Ministri stabilisce che per i contribuenti che nell'anno precedente a quello di potenziale adesione hanno redditi da lavoro autonomo o di impresa esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile in misura superiore al 40% del relativo reddito dichiarato, sia prevista una causa di esclusione dal concordato preventivo biennale.
Efficacia differita per il decreto Sanzioni	IL SOLE 24 ORE 28.06.2024	Il 28.06.2024 è prevista la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del decreto di riforma delle sanzioni, per il quale dal 29.06.2024 saranno operative tutte le novità in ambito penale tributario e processuale tributario contenute nell'articolo 1 del decreto. Diversamente, le nuove sanzioni tributarie più favorevoli al contribuente si potranno applicare solamente alle violazioni commesse dal 1.09.2024.
Imposta sostitutiva rivalutazione terreni e partecipazioni	ITALIA OGGI 28.06.2024	Scade il 1.07.2024 il termine entro cui pagare l'imposta sostitutiva per i contribuenti che intendono fruire della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni, come riproposta dall'art. 1, cc. 52 e 53 L. 213/2023.
Sismabonus acquisti	IL SOLE 24 ORE 28.06.2024	Il D.L. 39/2024, convertito nella L. 67/2024, prevede per il sismabonus acquisti l'allungamento del periodo di detrazione in 10 anni per le spese sostenute nel 2024.
Tassa di soggiorno 2023	ITALIA OGGI 28.06.2024	Entro il 1.07.2024 va comunicata la dichiarazione annuale dell'imposta di soggiorno da parte dei responsabili d'imposta, come i titolari delle strutture ricettive (hotel, affittacamere, camping, villaggi) e delle locazioni turistiche.
Bonus edilizi	IL SOLE 24 ORE	

	30.06.2024	Per effettuare le manutenzioni straordinarie e le ristrutturazioni è previsto fino al termine dell'anno una detrazione pari al 50% delle spese sostenute fino a un tetto di 9.000 euro. Dal 2025 l'aliquota scende al 36% con un plafond a 48.000 euro, per poi ridursi ulteriormente al 30% dal 2028 al 2033. Il 31.1.2025 termina l'ecobonus al 65% che premia l'efficienza energetica.
Riforma delle sanzioni	ITALIA OGGI 29.06.2024	Nella riforma del sistema sanzionatorio il cui D.lgs. 87/2024 approda in Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28.06.2024 si prevede un approccio più leggero del Fisco sulle sanzioni applicabili ai contribuenti che, spontaneamente, rimuovono le violazioni commesse prima dell'avvio di controlli da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'Agenzia interpreta



Sconto in fattura	INTERPELLO N. 140 DEL 24.06.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che è consentito beneficiare della detrazione maggiorata del 110% nel caso in cui la fattura del 2023 sia stata scartata dal sistema Sdl e reinviata nuovamente con lo stesso numero e data, a condizione che il problema che ha dato origine allo scarto sia corretto nei 5 giorni successivi alla ricezione del messaggio.
Deducibilità delle spese	INTERPELLO N. 142 DEL 24.06.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, non ritiene sufficienti a documentare fiscalmente la spesa deducibile le sole ricevute di pagamenti elettronici effettuati con carta di credito aziendale.
Bonus acquisto prima casa under 36	CIRCOLARE N. 14/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito alcuni chiarimenti in merito alle novità introdotte dal D.L. 215/2023 per l'operatività bonus acquisto prima casa under 36, prorogato fino al 31.12.2024 solo se il relativo contratto preliminare è stato sottoscritto e registrato entro il 31.12.2023.
Codici tributo	RISOLUZIONE N. 31/E/2024 RISOLUZIONE N. 32/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la prima risoluzione, ha eliminato il codice tributo 8200 per il versamento delle somme dovute per la definizione art. 36 c.2 DL. 124/2019. Con la seconda ha invece istituito il contributo per le somme derivanti dal recupero delle prestazioni pensionistiche per l'Eppi.
Isa 2024 e rottamazione del magazzino	CIRCOLARE N. 15/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito alcuni chiarimenti in merito agli Isa per il periodo d'imposta 2023.
Rivalsa Iva	INTERPELLO N. 141 DEL 24.06.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente l'esercizio della rivalsa dell'Iva o della maggiore Iva relativa ad avvisi di accertamento o rettifica nei confronti dei cessionari dei beni o dei committenti dei servizi solo dopo il pagamento dell'imposta

		o della maggiore imposta, delle sanzioni e degli interessi.
Fatturazione servizi di pubblica utilità	PROVVEDIMENTO N. 278182/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha modificato le modalità per emettere le fatture elettroniche verso consumatori finali da parte di soggetti passivi Iva che offrono servizi regolamentati.
Compensazione mediante modello F24	CIRCOLARE N. 16/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che dal 1.07.2024 è possibile effettuare compensazioni con il modello F24 solo tramite i servizi dell'Agenzia delle Entrate, anche se «prenotati» prima. Viene inoltre previsto il ripristino della facoltà di avvalersi della compensazione se i debiti tributari si riducono sotto la soglia di 100.000 euro.

Il Giudice ha sentenziato



**Omesso invio
all'Enea**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 15178/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ribadisce l'importanza dell'invio all'Enea, ai fini della legittimità della detrazione anche se il richiamo fatto nella sentenza all'ordinanza 34151/2022 non cita la pronuncia della recente sentenza 21.03.2024, n. 7657 favorevole al contribuente.

Accordo transattivo

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI VICENZA
N. 257/2023

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Vicenza, ha chiarito che in mancanza del pagamento di una somma dovuta in base a un accordo transattivo, non sorge alcun obbligo di emissione della fattura né alcun debito fiscale.

**Compensi per diritto
d'immagine**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELL'UMBRIA
N. 89/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Umbria, ha affermato che i compensi per diritto d'immagine corrisposti da un'agenzia di management a uno sportivo si devono considerare come redditi diversi ex art. 67 del Tuir.

**Scissione e debiti
contributivi**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 17188/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che in caso di divisione della società in due mediante la scissione è necessario pagare premi e contributi previdenziali arretrati.

**Litisconsorzio
necessario**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10580/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito la ripetizione sin dal primo grado della causa che riguardava una società consolidante e una consolidata, dove il ricorso verteva sulla contestazione di deducibilità di alcuni costi.

**Diritto alla
detrazione dell'Iva**

CORTE DI
GIUSTIZIA UE
C-696/22

La Corte di Giustizia UE, ha precisato che ai fini del diritto alla detrazione dell'Iva "a monte", il requisito dell'inerenza dei beni e servizi acquistati con l'attività economica del soggetto passivo va valutato in termini oggettivi.

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che a causa del mancato e

Bancarotta fraudolenta	CORTE DI CASSAZIONE N. 17140/2024	sistematico pagamento dei debiti d'imposta da parte dell'amministratore di una società poi fallita, si configura il reato di bancarotta fraudolenta impropria.
Avvisi motivati nei confronti del liquidatore	CORTE DI CASSAZIONE N. 17140/2024	La Cassazione, con l'ordinanza ha precisato che al fine di legittimare una pretesa quale coobbligato della società ai sensi dell'art. 36 D.P.R. 600/1973 nei confronti del liquidatore occorre che l'avviso di accertamento contenga specifiche contestazioni e motivazioni riguardanti la responsabilità personale dello stesso liquidatore.
Truffa aggravata per Superbonus	CORTE DI CASSAZIONE N. 23402/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che la truffa aggravata per il conseguimento di erogazioni pubbliche come il superbonus si verifica solamente quando si realizza il danno per lo Stato.
Incertezza normativa esonera dalle sanzioni tributarie	CORTE DI CASSAZIONE N. 14890/2024	La Cassazione, con l'ordinanza ha sancito che l'incertezza normativa esonera dal pagamento delle sanzioni tributarie solo se le norme fiscali non sono chiare.
Ricorso contro atto tipizzato	CORTE DI CASSAZIONE N. 17300/2024	La Cassazione, con l'ordinanza ha chiarito che oltre al ricorso proposto contro un atto facoltativamente impugnabile, come la fattura per il pagamento della Tari, bisogna proporre ricorso anche contro il successivo atto tipizzato, ossia l'atto di accertamento.
Visto di conformità	C.G.T. DI SECONDO GRADO DEL PIEMONTE N. 185/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte ha chiarito che nel panorama legislativo tributario non sussiste alcun obbligo che prevede l'identità soggettiva tra il professionista che appone il visto di conformità e quello che procede con l'invio telematico della dichiarazione.
Immobile in godimento ai soci	CORTE DI CASSAZIONE N. 17441/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che l'utilizzo di un bene immobile concesso in godimento allo stesso dalla

		società semplice non costituisce reddito diverso per il socio di una società semplice.
Reverse charge	C.G.T. DI SECONDO GRADO DELL' ABBRUZZO N. 392/6/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo dell'Abruzzo consente l'applicazione dell'inversione contabile alla società residente per prestazioni effettuate da un soggetto estero nel caso in cui la filiale italiana non dispone di una stabile organizzazione.
Fatture false patteggiabili	CORTE DI CASSAZIONE N. 24340/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che è possibile patteggiare il reato di fatture false soltanto se prima si salda il debito col Fisco.
Esterovestizione	CORTE DI CASSAZIONE N. 12165/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che l'amministratore di fatto non ha interesse a impugnare l'avviso di accertamento a lui notificato, ma di pertinenza della società che ha omissso di presentare la dichiarazione.
Contributo straordinario di solidarietà 2022	CORTE COSTITUZIONALE N. 111/2024	La Corte Costituzionale con la sentenza, ha bocciato parzialmente il prelievo ritenendo parzialmente incostituzionale la norma sugli extraprofitti 2022 nella parte in cui l'art. 37, c. 3 D.L. 21/2022 prevede l'inclusione nella base imponibile delle accise versate allo Stato e indicate in fattura.

In breve

Saldo IVA 2023 da versare entro luglio

È possibile (per chi non ha provveduto a farlo) versare il saldo IVA per il 2023 entro il 1° o il 31 luglio 2024, corrispondendo le maggiorazioni previste. Inoltre, in considerazione del primo anno di applicazione del concordato preventivo biennale, è possibile effettuare il versamento entro fine luglio, senza l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, o il 30 agosto applicando quest'ultima.

Il saldo IVA a debito doveva essere versato, in unica soluzione, entro il 16 marzo di ciascun anno ovvero entro il primo giorno lavorativo successivo, se il 16 marzo cade di sabato o in un giorno festivo. Il versamento si può effettuare anche entro il termine stabilito per le imposte sui redditi (30 giugno ex art. 17 comma 1 del DPR 435/2001), maggiorando le somme da versare dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al 16 marzo.

Il pagamento può essere ulteriormente differito al trentesimo giorno successivo, rispetto al termine di versamento senza interessi relativo alle imposte sui redditi, corrispondendo la maggiorazione dello 0,4% da applicare sull'importo dovuto, al netto delle compensazioni, già precedentemente maggiorato.

Pertanto, coloro che non hanno già versato il saldo IVA per il 2023 possono eseguire il versamento entro:

- il 1° luglio 2024 (poiché il 30 giugno è domenica), con la maggiorazione dello 0,4% di interessi per ogni mese o frazione di mese successivo al termine ordinario (quindi maggiorazione pari all'1,6%);
- il 31 luglio 2024, con l'ulteriore maggiorazione dello 0,4%, calcolata anche sulla precedente (maggiorazione complessiva pari al 2,0064%).

Nel caso di versamento in un'unica soluzione, il modello F24 è compilato indicando:

- con il codice tributo "6099", l'ammontare dell'imposta dovuta, aumentato della maggiorazione prevista per il differimento dei versamenti;
- nel campo relativo alla rateazione, il codice "0101", tenuto conto che le prime due cifre esprimono il numero della rata oggetto del pagamento e le altre due cifre sono riferite al numero di rate complessivo.

Il saldo IVA può essere versato, anche in modalità rateale, tenendo presente che:

- per la dilazione è dovuto l'interesse annuo del 4% (0,33% mensile) considerando il numero di giorni che intercorre fra la scadenza della prima rata e le successive (l'eventuale pagamento anticipato, rispetto alla scadenza della rata, non riduce l'interesse);
- il computo dei giorni è effettuato in base all'anno commerciale (tutti i mesi si considerano di 30 giorni);
- l'ultimazione della rateazione deve avvenire entro il 16 dicembre dell'anno in cui è presentata la dichiarazione (art. 20 comma 1 del DLgs. 241/97, come modificato dall'art. 8 del DLgs. 1/2024).

Di conseguenza, il versamento del saldo IVA per il 2023 può essere rateizzato in massimo:

- 10 rate, per pagamenti iniziati entro il 18 marzo 2024;
- 7 rate, per pagamenti iniziati entro il 1° luglio 2024;
- 6 rate, per pagamenti iniziati entro il 31 luglio 2024.

Ai sensi dell'art. 37 del DLgs. 13/2024, per il primo anno di applicazione del concordato preventivo biennale, i soggetti esercenti attività per le quali sono stati approvati gli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA) e che dichiarano ricavi o compensi non superiori al limite stabilito possono effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA, che scadrebbero in data 30 giugno 2024 (*rectius* 1° luglio 2024), entro il 31 luglio 2024 senza alcuna maggiorazione. Inoltre, sulla base delle bozze del DLgs. correttivo approvato dal Consiglio dei Ministri negli scorsi giorni, sarà possibile anche differire tale versamento al 30 agosto corrispondendo la maggiorazione dello 0,4%.

Tale disposizione si applica anche:

- ai soggetti che presentano cause di esclusione dagli ISA, compresi quelli che adottano il regime di vantaggio e quelli che applicano il regime forfetario;
- ai soggetti che partecipano a società, associazioni e imprese, i quali dichiarano redditi "per trasparenza" ai sensi degli artt. 5, 115 e 116, del TUIR. Per l'IVA sembra comunque dovuta la maggiorazione dell'1,6% di interessi per il periodo che intercorre dal 18 marzo al 30 giugno 2024.

Acquisto prima casa under 36

La circolare n. 14/2024 pubblicata dall'Agenzia delle Entrate n. 14/2024 ha approfondito la disciplina che riguarda gli atti di acquisto operati tra il 1° gennaio e il 29 febbraio 2024, con riguardo alla proroga prevista dell'agevolazione prima casa "under 36". Detta proroga infatti permette di applicare l'agevolazione "prima casa under 36" (art. 64 commi 6-9 del DL 73/2021) che originariamente riguardava i contratti stipulati entro il 31 dicembre 2023, ai contratti definitivi stipulati entro il 31.12.2024, a condizione che il preliminare sia stato sottoscritto e registrato entro il 31.12.2023.

La proroga è stata introdotta dalla legge di conversione del decreto Milleproroghe, L. 23 febbraio 2024 n. 18, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 28 febbraio 2024 ed entrata in vigore il giorno successivo. Per questo motivo, i soggetti che hanno stipulato contratti di acquisto della prima casa nel periodo compreso tra il 1.01.2024 e il 29.02.2024, non possono beneficiare della proroga e hanno dovuto versare l'imposta di registro del 2% e le imposte ipotecaria e catastale di 100 euro o, diversamente, l'IVA al 4% e le imposte di registro, ipotecaria e catastali fisse, oltre che l'imposta sostitutiva mutui di cui all'art. 15 e ss. del DPR 601/73.

Grazie all'art. 3 comma 12-quaterdecies del DL 215/2023 convertito, al fine di rimediare al ritardo del riconoscimento della proroga, l'Agenzia delle Entrate riconosce a questi contribuenti un credito d'imposta pari alle imposte corrisposte in eccesso rispetto a quelle che si sarebbero dovute applicare con i benefici under 36. Il credito va utilizzato nel 2025 e con le stesse modalità previste dall'art. 64 comma 7 del DL 73/2021. Tale credito inoltre non si applica automaticamente ma occorre la presenza di un notaio per la redazione di un atto integrativo nel quale vengano richiesti i benefici "under 36" e rese le dichiarazioni relative alla sussistenza dei requisiti di età (non aver compiuto 36 anni nel 2024) e di reddito (ISEE non superiore a 40.000 euro).

È stato precisato che, con riguardo al requisito reddituale, nell'atto integrativo deve essere presente la dichiarazione di essere in possesso dell'attestazione ISEE in corso di validità nel 2024 o di aver già provveduto a richiederla, presentando la DSU. In altre parole, è possibile stipulare il rogito anche prima della dichiarazione ISEE a condizione che risulti in corso di validità nel 2024 e si riferisca allo stesso nucleo familiare in essere alla stipula dell'atto. L'atto integrativo, inoltre, può essere redatto anche dopo la data del 31.12.2024

ma pur sempre entro i termini per l'utilizzo di questo credito di imposta (1.01.2025-31.12.2025) ed è esente da imposta di registro.

L'ammontare del credito d'imposta ricomprende:

- gli importi versati per le imposte di registro, ipotecaria e catastale versate sull'acquisto, incluse le imposte proporzionali versate su caparre o acconti al preliminare nel 2023 (che sono state scomputate dall'imposta sul definitivo ex Nota art. 10 Tariffa, parte I, allegata DPR 131/86);
- l'IVA;
- l'imposta sostitutiva mutui;
- rimangono escluse l'imposta di registro fissa pagata sul preliminare registrato nel 2023 e l'imposta di registro fissa sugli acconti imponibili a IVA (circolare n. 12/2021 § 2.1).

Emerge però una differenza che riguarda l'imposta di registro proporzionale per caparre o acconti versata sui preliminari stipulati nel 2023, a seconda del momento della redazione dell'atto definitivo. I soggetti che lo hanno stipulato tra il 1.01.2024 e il 29.02.2024 si vedranno riconoscere tale importo come credito d'imposta (art. 3 comma 12-quaterdecies del DL 215/2023) mentre i soggetti che stipulano l'atto definitivo successivamente (1.03.2024-31.12.2024), hanno la possibilità di chiedere a rimborso quanto versato nei prossimi tre anni.

Si ricorda infine che le agevolazioni prima casa under 36 non si possono cumulare con il credito d'imposta previsto per il riacquisto della prima casa (art. 7 della L. 448/98). Il soggetto che avesse stipulato l'atto nei primi due mesi del 2024 e decurtato il credito d'imposta per il riacquisto ma volesse ora applicare l'agevolazione under 36 nell'apposito atto integrativo, non deve tener conto del credito d'imposta da riacquisto e conteggiare, all'interno del credito d'imposta di cui all'art. 3 comma 12-quaterdecies, l'imposta di registro senza considerare il credito da riacquisto già utilizzato.

L'Approfondimento

Bilancio 2023 – la sospensione degli ammortamenti

PREMESSA

Con l'art. 3, comma 8 del DL n. 198/2022¹, cosiddetto “**Decreto Milleproroghe**” il Legislatore ha concesso ai contribuenti la facoltà di avvalersi dell'agevolazione fiscale ex art. 60, comma 7-bis del DL n. 104/2020² per il periodo d'imposta 2023.

Pertanto, anche per l'anno 2023 i contribuenti possono scegliere di sospendere gli ammortamenti.

A tal riguardo si ricorda che la citata norma è stata introdotta durante l'emergenza epidemiologica Covid-19 per sostenere le imprese che a causa delle chiusure imposte avevano ridotto l'attività.

Evidenziamo, altresì, che in quel particolare periodo la disposizione trovava la sua ragion d'essere sul fatto che i beni strumentali utilizzati per lo svolgimento dell'attività produttiva non avevano consumato “**l'utilità attesa**”, programmata in sede di redazione del piano di ammortamento.

In buona sostanza, il mancato utilizzo dei cespiti creava evidenti criticità non consentendo di rispettare appieno il postulato di bilancio della rappresentazione veritiera e corretta.

Ebbene, nonostante l'attenuarsi della pandemia e l'assenza di ulteriori chiusure forzate la norma è stata, comunque, prorogata per gli anni 2021, 2022 e 2023.

¹ L'art. 3, comma 8 del DL n. 198/2022 prevede che: “All'art. 60, comma 7-bis, del DL n. 104/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 126/2020, le parole: «negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «negli esercizi in corso al 31 dicembre 2021, al 31 dicembre 2022 e al 31 dicembre 2023”.

² L'art. 60, comma 7-bis del DL n. 104/2020 afferma che: “7-bis. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono, anche in deroga all'art. 2426, primo comma, n. 2), del c.c., non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze”

Di seguito, l'analisi della normativa civilistica e fiscale relativa alla sospensione degli ammortamenti.

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI – LA PROROGA

Modificando l'art. 60, comma 7-bis del DL n. 104/2022, l'art. 3, comma 8 del DL n. 198/2022 ha esteso per il periodo d'imposta 2023 la possibilità per le imprese di sospendere gli ammortamenti.

Rileviamo, anzitutto, che la proroga di quanto disposto dal DL n. 198/2022, cosiddetto **“Decreto Milleproroghe”**, non pone alcun limite alla sospensione degli ammortamenti.

Pertanto, possono avvalersi dell'agevolazione fiscale in parola tutte le imprese. Ad ogni modo, non si può fare a meno di notare come la proroga di questa disposizione generi problematiche sia dal punto di vista logico, che sistemico.

Rammendiamo, infatti, che la norma è stata emanata al fine di attenuare, nel bilancio d'esercizio 2020, gli effetti generati dalle chiusure forzate imposte a seguito della pandemia Covid-19.

In buona sostanza, la misura era stata pensata al fine di **“rispettare”** il postulato di bilancio della rappresentazione veritiera e corretta.

Nonostante ciò, l'agevolazione è stata prorogata per i successivi periodi d'imposta 2021 e 2022, includendo ora anche l'anno 2023.

Si sa, però, che dopo le prime chiusure forzate la pandemia si è fortunatamente attenuata e non sono state imposte ulteriori chiusure. Non servono, quindi, particolari doti per capire come la norma abbia perso l'originaria funzione.

Ci si chiede, pertanto, se oggi sia possibile fruire della misura senza avere ripercussioni sulla funzione informativa del documento di bilancio.

Passando ora all'analisi dell'agevolazione fiscale osserviamo che dalla disposizione non emerge alcuna preclusione circa il suo utilizzo, tuttavia si deve tener conto che:

- la misura prorogata costituisce una mera facoltà. Per questi motivi, il suo utilizzo è vincolato alla corretta applicazione del postulato della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società.

In pratica, il beneficio concesso dal Legislatore non deve essere necessariamente fruito, posto che la sospensione degli ammortamenti costituisce una misura di rafforzamento del postulato di bilancio della rappresentazione veritiera e corretta;

- nella Nota integrativa devono essere esposti i motivi che hanno portato l'organo amministrativo ad adottare questa particolare misura;
- gli ammortamenti sospesi devono essere iscritti nel Conto economico degli esercizi successivi, sempre considerando la vita utile residua del bene a cui si riferiscono. Di conseguenza, se la vita utile residua del bene non può essere estesa le quote di ammortamento del bene negli esercizi futuri devono risultare maggiorate;
- la sospensione degli ammortamenti potrebbe essere preclusa qualora risulti incompatibile con l'utilità residua dei beni strumentali.

È questo il caso, ad esempio, del cespite a fine vita, che non può sospendere gli ammortamenti, dato che la sua utilità viene a cessare.

Appurato ciò, segnaliamo che:

- possono avvalersi della sospensione degli ammortamenti tutti i soggetti, compresi quelli che in passato non ne hanno fruito;
- data l'assenza nel 2023 di chiusure forzate le motivazioni che possono spingere le imprese ad adottare questa misura di favore devono necessariamente riguardare crisi di carattere eccezionale. Si pensi ad esempio all'inflazione o alle difficoltà di approvvigionamento dovute ai conflitti bellici in Ucraina e in Medio Oriente.

AMBITO SOGGETTIVO

Come noto, l'art. 60, comma 7-bis del DL n. 104/2022 dispone che l'agevolazione fiscale può essere applicata solo dai ***“soggetti che non adottano i principi contabili internazionali”***.

Per tali ragioni, possono beneficiare della sospensione degli ammortamenti:

- le società di capitali che redigono il bilancio secondo i Principi contabili nazionali, comprese le micro-imprese;

- le società di persone e gli imprenditori individuali in contabilità ordinaria;
- gli intermediari finanziari che non applicando gli IFRS³ predispongono il bilancio secondo le regole dettate dal Dlgs n. 136/2015;
- le imprese di assicurazione che non adottano i Principi contabili internazionali.

Segnaliamo, infine, che con il documento interpretativo 9 l'Oic ha chiarito che la norma in questione si applica anche nei bilanci consolidati redatti dalla capogruppo.

Si fa notare come in una siffatta evenienza:

- il bilancio consolidato recepisce gli effetti della deroga con riferimento alle sole società consolidate che se ne avvalgono nella redazione del proprio bilancio d'esercizio;
- la deroga consente, in materia di ammortamenti, l'utilizzo di criteri di valutazione di gruppo non omogenei.

AMBITO OGGETTIVO

Sotto il profilo oggettivo l'art. 60, comma 7-bis del DL n. 104/2020 consente di sospendere gli ammortamenti relativi alle “**immobilizzazioni materiali e immateriali**”.

Per questi motivi, la misura di favore ingloba anche l'avviamento e gli altri oneri pluriennali.

Chiara sul punto è la posizione di Assonime che con la circolare n. 21/2021 ha chiarito che questi beni pur non essendo giuridicamente tutelati rientrano, comunque, nel campo applicativo della norma.

Analoghe considerazioni dovrebbero valere pure per le “**migliorie su beni di terzi**”.

Rileviamo, infine, come sia il documento interpretativo Oic 9, che la circolare Assonime n. 21/2021 siano concordi nel sostenere che la sospensione degli ammortamenti possa trovare applicazione anche per i beni acquistati in corso d'anno.

³ Acronimo di “International Financial Reporting Standards”.

IL MECCANISMO AGEVOLATIVO

Esaminando l'art. 60, comma 7-bis del DL n. 104/2020 si nota come la disposizione sia suddivisa in due parti:

- una prima che stabilisce la modalità per derogare nell'anno di sospensione dell'ammortamento alle regole fissate dall'art. 2426, comma 1, n. 2 del c.c.⁴;
- una seconda che stabilisce in che modo l'agevolazione si ripercuote sugli esercizi successivi.

LA DEROGA ALL'ART. 2426, COMMA 1, N. 2) DEL C.C.

In merito alle modalità con cui derogare alla disposizione civilistica, ex art. 2426, comma 1, n. 2) del c.c., osserviamo che:

- la disposizione non fornisce alcuna indicazione su come debba applicarsi la deroga, ovvero se la sospensione degli ammortamenti debba essere operata per classi di immobilizzazioni o per singolo cespite.

Per queste ragioni, pare che il contribuente possa liberamente scegliere se sospendere l'ammortamento di singoli cespiti, di gruppi di immobilizzazioni materiali o immateriali, ovvero dell'intera voce di bilancio.

Ad ogni modo, come si evince dal documento interpretativo OIC 9 rileviamo come la scelta relativa all'unità elementare di contabilizzazione debba essere sempre coerente con i motivi che hanno spinto la società a non effettuare gli ammortamenti;

- la norma prevede la possibilità di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali. Pertanto, la sospensione dell'ammortamento può essere anche parziale;
- nella Nota integrativa devono essere riportate le motivazioni che hanno portato l'organo amministrativo ad imputare nel Conto economico della società una minore

⁴ L'art. 2426, comma 1, n. 2) del c.c. dispone che: "Nelle valutazioni devono essere osservati i seguenti criteri:

- 2) il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa".

quota di ammortamento rispetto a quella risultante dal piano di ammortamento (art. 60, comma 7-quater, D.L. 104/2020⁵).

Sul punto evidenziamo che l'informativa è di particolare importanza quando la quota di ammortamento è sospesa parzialmente. In questo caso, infatti, occorre riportare in maniera analitica il calcolo effettuato;

- l'articolo 60, comma 7-ter, D.L. 104/2020 dispone che ***“i soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi”***.

Pertanto, in sede di approvazione del bilancio di esercizio e, quindi, di destinazione dell'utile, occorre accantonare in una riserva non disponibile l'importo degli ammortamenti non dedotti.

Ebbene, su questo punto si fa notare la diversità di pensiero tra Assonime e dottrina. Assonime sostiene, infatti, che la riserva possa essere utilizzata solo a copertura delle perdite d'esercizio, mentre la dottrina ritiene che detta riserva non possa essere utilizzata in alcun modo.

GLI EFFETTI DELLA DEROGA NEGLI ESERCIZI SUCCESSIVI

Relativamente agli effetti della deroga sugli esercizi successivi rileviamo che:

- la disposizione, partendo dal fatto che al minor ammortamento deve corrispondere un'estensione di un anno della vita utile residua del cespite, stabilisce che:
 - ✓ la quota di ammortamento deve essere imputata nel Conto economico dell'esercizio successivo;

⁵ L'art. 60, comma 7-quater del DI n. 104/2020 sancisce che: **“La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio”**.

- ✓ le quote di ammortamento degli anni successivi devono essere differite con lo stesso criterio, prolungando in tal modo di un anno il piano di ammortamento originario.

Trattasi, ovviamente di ipotesi in cui la quota di ammortamento del cespite, pari al rapporto tra valore del cespite e vita utile del bene, viene estesa di un anno.

In questi casi, a parere dell'Oic occorre per prima cosa ricalcolare la vita utile residua del bene e successivamente dividere il valore netto contabile per la vita utile aggiornata;

- la norma non tratta dell'ipotesi in cui al minor ammortamento del bene non corrisponde un'estensione della sua vita utile. Si pensi ad esempio, alla presenza di vincoli contrattuali, tecnici o legislativi.

Ebbene, secondo il documento interpretativo Oic 9 al verificarsi di situazioni di tal genere la quota di ammortamento dell'esercizio successivo (pari al rapporto tra valore del bene ammortizzabile e vita utile residua aggiornata) deve essere modificata nell'importo, dato che la vita utile rimane la stessa.

In pratica, la quota di ammortamento non effettuata nel corso dell'esercizio deve essere "**spalmata**" lungo la vita utile residua del bene aumentando il valore della quota di ammortamento degli esercizi successivi;

- non sembrano esserci particolari preclusioni a variare la misura della sospensione.
A tal riguardo la dottrina ha rilevato come non emergerebbero criticità se venisse:
 - ✓ applicata la sospensione parziale anche se, in precedenza, l'ammortamento non fosse stato imputato integralmente;
 - ✓ variata la misura della sospensione parziale rispetto agli esercizi precedenti;
- la riserva indisponibile, ex art. 60, comma 7-ter del DL n. 104/2020 diventa "**disponibile**" al termine del periodo di ammortamento originario, ovvero con la vendita del cespite.

IL TRATTAMENTO FISCALE

Come stabilito dall'art. 60, comma 7-quinquies del DL n. 104/2020 "**per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103 del TUIR, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli artt. 5, 5-bis, 6 e 7 del Dlgs**

n. 446/1997, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico”.

In pratica, la norma, in ragione del disposto di cui all'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR⁶, prevede la facoltà di dedurre extra contabilmente la quota di ammortamento.

In base alla citata disposizione i costi che non transitano per Conto economico possono essere, infatti, dedotti se è la legge a prevederlo.

Si fa presente, tuttavia, che inizialmente non era chiaro se la quota di ammortamento non imputata a Conto economico per effetto della sospensione potesse essere dedotta o meno.

Intervenendo sulla questione, l'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 607/2021 ha chiarito ogni dubbio, affermando che avendo una finalità agevolativa, la disposizione consente ai contribuenti di dedurre la quota di ammortamento anche se la stessa non è transitata per il Conto economico.

Per questi motivi, possono presentarsi agli operatori le seguenti due situazioni:

- l'ammortamento è stato sospeso (totalmente o parzialmente) e la quota di ammortamento non è stata dedotta. In questo caso l'ammortamento civilistico e l'ammortamento fiscale procedono di pari passo non generando alcun disallineamento;
- l'ammortamento è stato sospeso (totalmente o parzialmente) e la quota di ammortamento è stata dedotta.

In questa situazione, la deduzione avviene per effetto di una variazione in diminuzione di natura transitoria, dato che la stessa verrà riassorbita al termine del piano di ammortamento originario.

Nell'ultimo anno di ammortamento civilistico occorrerà, infatti, effettuare una variazione fiscale in aumento. Sul punto si ricorda che questo effetto genera imposte

⁶ L'art. 109, comma 4, lett. b) del TUIR afferma che: “Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa. Sono tuttavia deducibili:

b) quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”.

differite passive.

Sempre relativamente al secondo caso osserviamo, inoltre, che un disallineamento si crea anche in presenza di una cessione del cespite.

In effetti, il costo fiscale del cespite ceduto risulterebbe inferiore al valore netto contabile per effetto della deduzione extra contabile, generando in tal modo una plusvalenza maggiore o una minusvalenza minore rispetto alla plusvalenza/minusvalenza civilistica.

La questione, però, è stata risolta dall'Amministrazione Finanziaria in occasione di Telefisco 2022 dove è stato chiarito che al fine di evitare arbitraggi fiscali la quota di ammortamento dedotta in via extra contabile non può risultare superiore a quella effettivamente dedotta nei periodi d'imposta precedenti.

Traducendo, se il contribuente ammortizza un cespite utilizzando l'aliquota dell'1,5%, nell'anno della sospensione non può dedurre in via extra contabile una quota superiore al 3%.

L'Approfondimento

Tutto pronto per la sanatoria del magazzino

PREMESSA

Con i consueti ritardi è stato finalmente approvato il DM 24/6/2024 nel quale sono contenuti i coefficienti moltiplicatori per aderire alla sanatoria del magazzino nella fattispecie di riduzione delle esistenze iniziali al 1/1/2023.

Con la Risoluzione 17/6/2024, n. 30/E, invece, sono stati approvati i codici tributo necessari per il versamento delle imposte sostitutive.

Ciò che oggi manca è solamente una circolare aggiornata rispetto alla precedente n. 115/E/2020 nella quale risolvere principalmente una perplessità; cioè l'ammissibilità alla sanatoria del magazzino per i soggetti in contabilità semplificata. Il dubbio che sorge è legato al fatto che, se da una parte le rimanenze iniziali e finali non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito, al contrario esse sono rilevanti ai fini ISA. Quindi, a parere di chi scrive, anche i soggetti in contabilità semplificata possono accedere alla sanatoria del magazzino.

Dal punto di vista dichiarativo troviamo l'istituzione della sezione XXVII del quadro RQ nella quale indicare i dati per la quantificazione delle imposte sostitutive.

Alla fine del presente intervento, per comodità del lettore, si riporta una tabella riepilogativa dei coefficienti di redditività da applicare alle rimanenze eliminate in modo da quantificare il corrispettivo su cui calcolare l'IVA e per identificare poi la base di calcolo dell'imposta sostitutiva 18%.

PREVISIONI GENERALI

La Legge di bilancio del 2023 (Legge 213/2023) ha reintrodotto dopo vent'anni la sanatoria del magazzino. Essa consiste nella regolarizzazione delle difformità tra le consistenze fisiche al 1/1/2023 e quanto contenuto nell'inventario del magazzino.

Doveroso è premettere che gli imprenditori sono tenuti sia con riferimento all'articolo 15 del DPR 600/1973 che del DPR 570/1986 a redigere un elenco analitico delle giacenze e di specificare il criterio di valutazione adottato. Pena la declaratoria di inattendibilità delle scritture contabili che ha come conseguenza la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di esperire un accertamento di tipo induttivo.

Altra precisazione fondamentale è che i beni oggetto di sanatoria sono solamente quelli contemplati nell'articolo 92 del Tuir (beni fungibili, quali: materie prime, sussidiarie, semilavorati, di consumo, merci e prodotti finiti), rimanendo invece escluse le opere in corso contemplate nell'articolo 93 del DPR 917/1986.

L'adeguamento del magazzino può essere effettuato per i beni appena descritti relativamente al periodo d'imposta in corso al 30/9/2023, ma con riferimento alle esistenze iniziali. L'operazione può essere eseguita mediante:

1. l'eliminazione, totale o parziale, delle esistenze iniziali;
2. l'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse.

Ai fini della regolarizzazione è necessario versare, con il mod. F24, utilizzando gli specifici codici tributo istituiti dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 30/E/2024:

- l'IVA (dovuta solo in caso di eliminazione di esistenze iniziali), determinata in base all'aliquota media 2023, applicata sul valore eliminato, corretto da un coefficiente di maggiorazione, stabilito recentemente dal MEF con il Decreto 24/6/2024. Il coefficiente è differenziato a seconda dell'attività (soggetta agli ISA) esercitata e dei ricavi (fino a / superiori a € 5.164.569) relativi al periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 30/9/2023 (2022 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare). Per le attività per le quali non sono approvati gli ISA, con ricavi inferiori a € 5.164.569, il coefficiente è fissato al 1,45%;
- l'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP pari al 18%. Tale imposta:
 - in caso di eliminazione di esistenze iniziali, va determinata applicando tale percentuale sulla differenza tra il valore eliminato moltiplicato per il predetto coefficiente di maggiorazione indicato nel DM 24/6/2024 e il valore eliminato stesso; praticamente il 18% si applica sul ricarico;
 - in caso di iscrizione di esistenze iniziali, va determinata applicando tale percentuale al valore iscritto.

L'adeguamento:

- va esposto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023 (mod. REDDITI 2024), compilando la Sezione XXVII del quadro RQ (righe da RQ110 a RQ112).
- va segnalato nel mod. ISA tramite la barratura di un'apposita casella a rigo F08; ciò al fine di evitare che "Il tuo ISA" segnali la non corrispondenza delle esistenze iniziali con le rimanenze finali del periodo precedente presenti nella precalcolata scaricata.

Altro aspetto importante è quello riguardante la rilevazione contabile. Infatti la norma stabilisce che la sanatoria ha effetti non solo fiscali, ma anche civilistici.

Ora, si tratta di decidere il criterio contabile da utilizzare. Sostanzialmente sono 2:

- imputazione, quale contropartita a riserve di utili: diminuzione di riserve di utili in caso di eliminazione di rimanenze; incremento di riserve di utili in caso di inserimento di rimanenze in precedenza omesse;
- imputazione, quale contropartita di una "sopravvenienza" che sarà: passiva in caso di eliminazione di giacenze o attiva nel caso di iscrizione di rimanenze.

Si ritiene che l'utilizzo della voce sopravvenienze debba essere utilizzato solamente nel caso in cui l'importo da iscrivere o eliminare sia modesto; diversamente si ritiene più opportuno utilizzare in contropartita una riserva. Infatti, la dottrina prevalente ritiene più corretto l'utilizzo in contropartita delle riserve; ciò in aderenza anche ai principi contabili.

Qualora si utilizzasse in contropartita una sopravvenienza, significa aver coinvolto il conto economico: di conseguenza si rende necessaria una neutralizzazione intervenendo nel quadro RF del modello Redditi, mediante:

- una variazione in aumento, in caso di eliminazione di esistenze iniziali, imputando nel rigo RF31, con codice 99, la sopravvenienza passiva contabilizzata;
- una variazione in diminuzione, in caso di iscrizione di esistenze iniziali, imputando nel rigo RF55, sempre con codice 99, la sopravvenienza attiva contabilizzata.

Fatte queste doverose precisazioni di carattere generale, vediamo ora di analizzare la compilazione del quadro RQ del modello Redditi.

QUADRO RQ

Abbiamo visto nelle premesse che è comparsa la sezione XXVII nel quadro RQ al fine di esporre i calcoli per la quantificazione dell'IVA e dell'imposta sostitutiva.

SEZIONE XXVII		Valore maggiorato		Aliquota	Imposta	
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110 Eliminazione esistenze iniziali - IVA	1		2	3	
			,00			,00
	RQ111 Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	1		2	3	
			,00			,00
	RQ112 Esistenze iniziali omesse	1		2		
			,00			,00

Come si vede dal modello, i rigi RQ110 e RQ111 sono riservati all'eliminazione delle esistenze iniziali, mentre il rigo RQ112 va compilato in caso di iscrizione di esistenze iniziali omesse.

Andando in dettaglio dei campi contenuti nei vari rigi, possiamo così sintetizzare:

ELIMINAZIONE ESISTENZE INIZIALI		
Rigo	Campo	Descrizione
RQ110	1 Valore maggiorato	Valore eliminato x coefficiente di maggiorazione.
	2 Aliquota	Aliquota media IVA 2023. La stessa, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad IVA ovvero soggette a regimi speciali, è così individuata: <u>IVA delle operazioni attive al netto di quella riferita alla vendita dei cespiti</u> Volume d'affari
	3 Imposta	IVA dovuta così determinata: campo 1 x campo 2
RQ111	1 Valore maggiorato	Valore eliminato x coefficiente di maggiorazione
	2	Valore eliminato

	Valore eliminato	
3	Differenza	Campo 1 - campo 2
4	Imposta	Imposta sostitutiva IRPEF / IRES / IRAP dovuta così determinata: campo 3 x 18%

ISCRIZIONE DI ESISTENZE INIZIALI		
Rigo	Campo	Descrizione
RQ112	1 <i>Valore iscritto</i>	Valore iscritto delle rimanenze iniziali omesse
	2 <i>Imposta</i>	Imposta dovuta così determinata: campo 1 x 18%

MODELLO ISA

Per evitare che il software “Il tuo ISA” segnali una discrepanza fra i dati contenuti nella “precalcolata” scaricata dal sito dell’Agenzia delle Entrate ossia le rimanenze alla fine dell’esercizio precedente alla sanatoria del magazzino con le nuove esistenze iniziali oggetto di sanatoria, è stata inserita una apposita casella nel rigo contabile ISA F08 che andrà barrata ogni qualvolta si sia aderito alla sanatoria del magazzino. In questo modo si evita la segnalazione di non corrispondenza.

F08	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale		,00
	Adeguamento valore esistenze iniziali (art.1, c. 78, L.213/2023)	☒ Barrare la casella	

ALCUNI ESEMPI

Visto le regole generali, andiamo ora a trasportare la teoria in esemplificazioni pratiche. Nei sottostanti esempi si considera che la contropartita alla sanatoria del magazzino sia una riserva. Quindi non si evidenzia la neutralizzazione nel quadro RF del modello Redditi.

1° esempio

Soggetto S.r.l. che esercita l'attività di commercio al dettaglio di elettrodomestici (codice attività 47.54), soggetta agli ISA, con ricavi 2022 inferiori a € 5.164.569, presentava all'1.1.2023 esistenze iniziali di merci pari a € 100.000. Ritiene di aver imputato rimanenze in eccesso per euro 20.000. per cui intende ridurre le esistenze iniziali di tale importo.

Per i calcoli necessitiamo poi dei seguenti dati:

- coefficiente di maggiorazione del DM 24/6/2024: 1,30;
- aliquota media IVA: 20%.

Avremo quindi:

- base imponibile IVA: $(20.000 * 1,30) = 26.000$
- IVA dovuta: $26.000 * 20\% = 5.200$
- Base calcolo sostitutiva IRPEF/IRES: $26.000 - 20.000 = 6.000$
- Imposta sostitutiva: $6.000 * 18\% = 1.080$

Il mod. REDDITI 2024 SC va compilato come segue:

SEZIONE XXVII										
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110	Eliminazione esistenze iniziali - IVA	Valore maggiorato		Aliquota	Imposta				
			1	26.000 ,00	2	20	3	5.200 ,00		
	RQ111	Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	Valore maggiorato		Valore eliminato		Differenza	Imposta		
			1	26.000 ,00	2	20.000 ,00	3	6.000 ,00	4	1.080 ,00
							Valore iscritto	Imposta		
RQ112	Esistenze iniziali omesse			1	,00	2	,00			

Nel quadro F del mod. ISA, oltre all'indicazione delle esistenze iniziali rettificate, va barrata la casella presente a rigo F08.

F08	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale	26.000,00	
	Adeguamento valore esistenze iniziali (art.1, c. 78, L.213/2023)	X	Barrare la casella

2° esempio

S.r.l che intende adeguare le esistenze iniziali inserendo nuove quantità e valori. In questo caso, come visto sopra, non è dovuta l'IVA e quindi non serve il coefficiente di maggiorazione. L'intero importo inserito sarà soggetto ad imposta sostitutiva 18%.

Dati per calcolo:

- esistenze iniziali originarie: 50.000
- esistenze iniziali effettive: 80.000

Calcoli:

- incremento delle esistenze iniziali: 30.000
- imposta sostitutiva 18%: $30.000 \times 18\% = 5.400$

Trasferiamo i dati sui modelli:

SEZIONE XXVII				
Imposta sull'adeguamento delle esistenze iniziali di beni	RQ110	Eliminazione esistenze iniziali - IVA	Valore maggiorato	Aliquota
			1	2
				3
				Imposta
	RQ111	Eliminazione esistenze iniziali - IRES e IRAP	Valore maggiorato	Valore eliminato
			1	2
				3
				Differenza
				4
				Imposta
	RQ112	Esistenze iniziali omesse	Valore iscritto	Imposta
			1	2

Il quadro F del modello ISA:

F08	Esistenze iniziali relative a merci, prodotti finiti, materie prime e sussidiarie, semilavorati e ai servizi non di durata ultrannuale	80.000	,00
	Adeguamento valore esistenze iniziali (art.1, c. 78, L.213/2023)	X	Barrare la casella

VERSAMENTI

Il Legislatore ha previsto che quanto dovuto va versato in 2 rate di pari importo:

- la prima, entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2023 e pertanto, alla luce di quanto stabilito dall'art. 37, D.Lgs. n. 13/2024:
 - per i "soggetti no ISA" / no forfetari, entro l'1.7 (il 30.6 cade di domenica) o 31.7.2024 con maggiorazione dello 0,40%;
 - per i "soggetti ISA" / forfetari, entro il 31.7 senza maggiorazione dello 0,40%.
- la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024, che per i soggetti solari è il 30.11.2024.

Il versamento va effettuato con il mod. F24 riportando gli specifici codici tributo istituiti dall'Agenzia con la citata Risoluzione n. 30/E.

1732	Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali dei beni - IVA - art. 1, comma 80, lett. a), Legge n. 213/2023
1733	Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali del beni - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP - art. 1, comma 80, lett. b), Legge n. 213/2023
1734	Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP - art. 1, comma 81, Legge n. 213/2023
1735	Adeguamento per eliminazione delle esistenze iniziali del beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - art. 1, comma 80, lett. b), Legge n. 213/2023
1736	Adeguamento per esistenze iniziali omesse dei beni - Imposta sostitutiva IRES e IRAP - art. 1, comma 81, Legge n. 213/2023

Per semplificare l'applicazione, si espongono i codici raggruppati secondo la tipologia di sanatoria:

- Eliminazione esistenze iniziali: righe RQ110 e RQ111 del modello REDDITI:

IVA	1732
Imposta sostitutiva IRPEF / IRAP	1733
Imposta sostitutiva IRES / IRAP	1735

- Iscrizione esistenze iniziali: rigo RQ112 del modello REDDITI

Imposta sostitutiva IRPEF / IRAP	1734
Imposta sostitutiva IRES / IRAP	1736

Ricordiamo, infine, che nel campo "rateizzazione / Regione / Prov. / mese di riferimento" va riportato il numero della rata in versamento e il numero complessivo delle rate.

COEFFICIENTI DI MAGGIORAZIONE

Il DM 24/6/2024 ha individuato i coefficienti di maggiorazione richiesti dalla norma per le situazioni di eliminazione delle esistenze iniziali. Gli allegati 1 e 2 riportano, distinto per codice ATECO, i coefficienti e distinguendo:

- Allegato 1: i coefficienti per i soggetti ISA con ricavi 2022 fino a € 5.164.569;
- Allegato 2: i coefficienti per i soggetti con ricavi 2022 superiori a € 5.164.569.

Nella sottostante tabella, anziché proporre 2 allegati, si inseriscono i diversi coefficienti nelle due colonne di destra corrispondenti rispettivamente all'allegato 1 e 2.

Classi di attività economica Ateco 2007		Coefficiente	
		All. 1	All. 2
01.11	Coltivazione di cereali (escluso il riso), legumi da granella e semi oleosi	1,88	1,22
01.12	Coltivazione di riso	1,75	1,22
01.13	Coltivazione di ortaggi e meloni, radici e tuberi	1,72	1,54
01.14	Coltivazione di canna da zucchero	1,75	1,22
01.15	Coltivazione di tabacco	1,75	1,22
01.16	Coltivazione di piante tessili	1,75	1,22
01.19	Floricoltura e coltivazione di altre colture non permanenti	1,71	1,22
01.21	Coltivazione di uva	2,03	1,26
01.22	Coltivazione di frutta di origine tropicale e subtropicale	1,80	1,22
01.23	Coltivazione di agrumi	1,59	1,22
01.24	Coltivazione di pomacee e frutta a nocciolo	1,80	1,22
01.25	Coltivazione di altri alberi da frutta, frutti di bosco e frutta in guscio	1,80	1,22
01.26	Coltivazione di frutti oleosi	1,81	1,22
01.27	Coltivazione di piante per la produzione di bevande	1,80	1,22
01.28	Coltivazione di spezie, piante aromatiche e farmaceutiche	1,80	1,22
01.29	Coltivazione di altre colture permanenti (inclusi alberi di Natale)	1,80	1,22
01.30	Riproduzione delle piante	1,74	1,22
01.41	Allevamento di bovini da latte	1,37	1,29
01.42	Allevamento di altri bovini e bufalini	1,20	1,22
01.43	Allevamento di cavalli e altri equini	1,31	1,22
01.44	Allevamento di cammelli e camelidi	1,31	1,22
01.45	Allevamento di ovini e caprini	1,31	1,22
01.46	Allevamento di suini	1,55	1,22

01.47	Allevamento di pollame	1,41	1,22
01.49	Allevamento di altri animali	1,31	1,22
01.50	Coltivazioni agricole associate all'allevamento di animali: attività mista	1,94	1,22
01.61	Attività di supporto alla produzione vegetale	2,77	1,20
01.62	Attività di supporto alla produzione animale	1,44	1,22
01.63	Attività successive alla raccolta	1,23	1,19
01.64	Lavorazione delle sementi per la semina	1,44	1,22
01.70	Caccia, cattura di animali e servizi connessi	1,46	1,22
02.10	Silvicoltura ed altre attività forestali	2,59	1,22
02.20	Utilizzo di aree forestali	2,35	1,22
02.30	Raccolta di prodotti selvatici non legnosi	2,24	1,22
02.40	Servizi di supporto per la silvicoltura	2,24	1,22
03.11	Pesca marina	1,98	1,22
03.12	Pesca in acque dolci	1,97	1,22
03.21	Acquacoltura marina	1,16	1,22
03.22	Acquacoltura in acque dolci	1,14	1,22
05.10	Estrazione di antracite	2,91	2,75
05.20	Estrazione di lignite	2,91	2,75
26.10	Estrazione di petrolio greggio	2,91	2,75
06.20	Estrazione di gas naturale	2,91	2,75
07.10	Estrazione di minerali metalliferi ferrosi	2,91	2,75
07.21	Estrazione di minerali di uranio e di torio	2,91	2,75
07.29	Estrazione di altri minerali metalliferi non ferrosi	2,91	2,75
08.11	Estrazione di pietre ornamentali e da costruzione, calcare, pietra da gesso, creta e ardesia	2,99	2,72
08.12	Estrazione di ghiaia e sabbia; estrazione di argille e caolino	2,73	2,72
08.91	Estrazione di minerali per l'industria chimica e per la produzione di fertilizzanti	2,66	2,72

08.92	Estrazione di torba	2,66	2,72
08.93	Estrazione di sale	2,66	2,72
08.99	Estrazione di altri minerali da cave e miniere nca	2,66	2,72
09.10	Attività di supporto all'estrazione di petrolio e di gas naturale	2,91	2,75
09.90	Attività di supporto per l'estrazione da cave e miniere di altri minerali	2,91	2,75
10.11	Lavorazione e conservazione di carne (escluso volatili)	1,51	1,22
10.12	Lavorazione e conservazione di carne di volatili	1,48	1,27
10.13	Produzione di prodotti a base di carne (inclusa la carne di volatili)	1,52	1,57
10.20	Lavorazione e conservazione di pesce, crostacei e molluschi	1,40	1,26
10.31	Lavorazione e conservazione delle patate	1,45	1,27
10.32	Produzione di succhi di frutta e di ortaggi	1,45	1,27
10.39	Altra lavorazione e conservazione di frutta e di ortaggi	1,47	1,49
10.41	Produzione di oli e grassi	1,38	1,17
10.42	Produzione di margarina e di grassi commestibili simili	1,37	1,27
10.51	Industria lattiero-casearia, trattamento igienico, conservazione del latte	1,36	1,24
10.52	Produzione di gelati	2,12	1,27
10.61	Lavorazione delle granaglie	1,24	1,28
10.62	Produzione di amidi e di prodotti amidacei	1,23	1,27
10.71	Produzione di pane; prodotti di pasticceria freschi	2,33	2,07
10.72	Produzione di fette biscottate e di biscotti; produzione di prodotti di pasticceria conservati	1,94	1,72
10.73	Produzione di paste alimentari, di cuscus e di prodotti farinacei simili	2,19	1,57
10.81	Produzione di zucchero	1,82	1,27
10.82	Produzione di cacao, cioccolato, caramelle e confetterie	2,09	1,89
10.83	Lavorazione del tè e del caffè	1,82	1,83
10.84	Produzione di condimenti e spezie	1,63	1,27
10.85	Produzione di pasti e piatti preparati	1,94	1,27
10.86	Produzione di preparati omogeneizzati e di alimenti dietetici	2,16	1,27

10.89	Produzione di prodotti alimentari nca	1,76	1,67
10.91	Produzione di mangimi per l'alimentazione degli animali da allevamento	1,20	1,20
10.92	Produzione di prodotti per l'alimentazione degli animali da compagnia	1,25	1,27
11.01	Distillazione, rettifica e miscelatura degli alcolici	1,72	1,36
11.02	Produzione di vini da uve	1,42	1,31
11.03	Produzione di sidro e di altri vini a base di frutta	1,57	1,36
11.04	Produzione di altre bevande fermentate non distillate	1,57	1,36
11.05	Produzione di birra	2,56	1,36
11.06	Produzione di malto	1,57	1,36
11.07	Industria delle bibite analcoliche, delle acque minerali e di altre acque in bottiglia	1,57	1,87
12.00	Industria del tabacco	1,72	1,64
13.10	Preparazione e filatura di fibre tessili	1,49	1,89
13.20	Tessitura	1,54	2,34
13.30	Finissaggio dei tessuti	2,60	2,63
13.91	Fabbricazione di tessuti a maglia	1,63	1,86
13.92	Confezionamento di articoli tessili (esclusi gli articoli di abbigliamento)	1,70	1,85
13.93	Fabbricazione di tappeti e moquette	1,67	1,86
13.94	Fabbricazione di spago, corde, funi e reti	1,64	1,86
13.95	Fabbricazione di tessuti non tessuti e di articoli in tali materie (esclusi gli articoli di abbigliamento)	1,56	1,62
13.96	Fabbricazione di articoli tessili tecnici ed industriali	1,82	2,06
13.99	Fabbricazione di altri prodotti tessili nca	2,70	1,86
14.11	Confezione di abbigliamento in pelle	1,52	2,18
14.12	Confezione di indumenti da lavoro	1,55	2,18
14.13	Confezione di altro abbigliamento esterno	1,43	2,10
14.14	Confezione di biancheria intima	1,50	2,18
14.19	Confezione di altri articoli di abbigliamento ed accessori	1,50	2,42

14.20	Confezione di articoli in pelliccia	1,46	2,18
14.31	Fabbricazione di articoli di calzetteria in maglia	1,63	2,18
14.39	Fabbricazione di altri articoli di maglieria	1,52	2,35
15.11	Preparazione e concia del cuoio; preparazione e tintura di pellicce	1,62	1,86
15.12	Fabbricazione di articoli da viaggio, borse e simili, pelletteria e selleria	1,77	2,32
15.20	Fabbricazione di calzature	2,00	2,20
16.10	Taglio e piallatura del legno	1,70	1,47
16.21	Fabbricazione di fogli da impiallacciatura e di pannelli a base di legno	1,57	1,57
16.22	Fabbricazione di pavimenti in parquet assemblato	1,69	1,55
16.23	Fabbricazione di altri prodotti di carpenteria in legno e falegnameria per l'edilizia	1,71	2,03
16.24	Fabbricazione di imballaggi in legno	1,64	1,50
16.29	Fabbricazione di altri prodotti in legno, sughero, paglia e materiali da intreccio	1,77	1,70
17.11	Fabbricazione di pasta-carta	1,50	1,49
17.12	Fabbricazione di carta e cartone	1,50	1,78
17.21	Fabbricazione di carta e cartone ondulato e di imballaggi di carta e cartone	1,43	1,52
17.22	Fabbricazione di prodotti igienico-sanitari e per uso domestico in carta e ovatta di cellulosa	1,31	1,34
17.23	Fabbricazione di prodotti cartotecnici	1,79	1,70
17.24	Fabbricazione di carta da parati	1,54	1,49
17.29	Fabbricazione di altri articoli di carta e cartone	1,60	1,53
18.11	Stampa di giornali	2,33	2,57
18.12	Altra stampa	2,35	2,56
18.13	Lavorazioni preliminari alla stampa e ai media	2,56	2,57
18.14	Legatoria e servizi connessi	2,99	2,57
18.20	Riproduzione di supporti registrati	2,35	2,57
19.10	Fabbricazione di prodotti di cokeria	1,61	1,33

19.20	Fabbricazione di prodotti derivanti dalla raffinazione del petrolio	1,61	1,34
20.11	Fabbricazione di gas industriali	1,64	1,47
20.12	Fabbricazione di coloranti e pigmenti	1,64	1,47
20.13	Fabbricazione di altri prodotti chimici di base inorganici	1,64	1,47
20.14	Fabbricazione di altri prodotti chimici di base organici	1,64	1,47
20.15	Fabbricazione di fertilizzanti e composti azotati	1,76	1,47
20.16	Fabbricazione di materie plastiche in forme primarie	1,69	1,35
20.17	Fabbricazione di gomma sintetica in forme primarie	1,64	1,47
20.20	Fabbricazione di agrofarmaci e di altri prodotti chimici per l'agricoltura	1,63	1,47
20.30	Fabbricazione di pitture, vernici e smalti, inchiostri da stampa e adesivi sintetici (mastici)	1,60	1,56
20.41	Fabbricazione di saponi e detergenti, di prodotti per la pulizia e la lucidatura	1,66	1,56
20.42	Fabbricazione di profumi e cosmetici	2,11	2,10
20.51	Fabbricazione di esplosivi	1,64	1,47
20.52	Fabbricazione di colle	1,64	1,47
20.53	Fabbricazione di oli essenziali	1,64	1,47
20.59	Fabbricazione di prodotti chimici nca	1,70	1,57
20.60	Fabbricazione di fibre sintetiche e artificiali	1,63	1,47
21.10	Fabbricazione di prodotti farmaceutici di base	2,43	1,99
21.20	Fabbricazione di medicinali e preparati farmaceutici	2,32	1,97
22.11	Fabbricazione di pneumatici e camere d'aria; rigenerazione e ricostruzione di pneumatici	1,97	1,77
22.19	Fabbricazione di altri prodotti in gomma	1,88	2,15
22.21	Fabbricazione di lastre, fogli, tubi e profilati in materie plastiche	1,76	1,55
22.22	Fabbricazione di imballaggi in materie plastiche	1,57	1,53
22.23	Fabbricazione di articoli in plastica per l'edilizia	1,70	1,80
22.29	Fabbricazione di altri articoli in materie plastiche	2,07	1,95
23.11	Fabbricazione di vetro piano	1,75	1,83

23.12	Lavorazione e trasformazione del vetro piano	1,73	1,98
23.13	Fabbricazione di vetro cavo	1,75	1,83
23.14	Fabbricazione di fibre di vetro	1,75	1,83
23.19	Fabbricazione e lavorazione di altro vetro (incluso vetro per usi tecnici), lavorazione di vetro cavo	2,24	1,83
23.20	Fabbricazione di prodotti refrattari	1,83	1,83
23.31	Fabbricazione di piastrelle in ceramica per pavimenti e rivestimenti	2,07	2,28
23.32	Fabbricazione di mattoni, tegole ed altri prodotti per l'edilizia in terracotta	1,88	1,83
23.41	Fabbricazione di prodotti in ceramica per usi domestici e ornamentali	2,42	1,83
23.42	Fabbricazione di articoli sanitari in ceramica	2,36	1,83
23.43	Fabbricazione di isolatori e di pezzi isolanti in ceramica	2,36	1,83
23.44	Fabbricazione di altri prodotti in ceramica per uso tecnico e industriale	2,36	1,83
23.49	Fabbricazione di altri prodotti in ceramica	2,36	1,83
23.51	Produzione di cemento	1,83	1,83
23.52	Produzione di calce e gesso	1,83	1,83
23.61	Fabbricazione di prodotti in calcestruzzo per l'edilizia	1,72	2,19
23.62	Fabbricazione di prodotti in gesso per l'edilizia	1,80	1,83
23.63	Produzione di calcestruzzo pronto per l'uso	1,80	1,69
26.64	Produzione di malta	1,80	1,83
23.65	Fabbricazione di prodotti in fibrocemento	1,80	1,83
23.69	Fabbricazione di altri prodotti in calcestruzzo, gesso e cemento	1,89	1,83
23.70	Taglio, modellatura e finitura di pietre	1,96	1,82
23.91	Produzione di prodotti abrasivi	1,92	1,83
23.99	Fabbricazione di altri prodotti in minerali non metalliferi nca	1,89	1,68
24.10	Siderurgia	1,55	1,28
24.20	Fabbricazione di tubi, condotti, profilati cavi e relativi accessori in acciaio (esclusi quelli in acciaio colato)	1,95	1,45
24.31	Stiratura a freddo di barre	1,50	1,32

24.32	Laminazione a freddo di nastri	1,50	1,32
24.33	Profilatura mediante formatura o piegatura a freddo; fabbricazione di pannelli stratificati in acciaio	1,51	1,30
24.34	Trafilatura a freddo	1,50	1,40
24.41	Produzione di metalli preziosi	1,41	1,32
24.42	Produzione di alluminio	1,41	1,32
24.43	Produzione di piombo, zinco e stagno e semilavorati	1,41	1,32
24.44	Produzione di rame	1,41	1,32
24.45	Produzione di altri metalli non ferrosi	1,41	1,35
24.46	Trattamento dei combustibili nucleari	1,41	1,32
24.51	Fusione di ghisa	2,02	2,38
24.52	Fusione di acciaio	2,02	1,32
24.53	Fusione di metalli leggeri	2,09	2,15
24.54	Fusione di altri metalli non ferrosi	2,06	2,25
25.11	Fabbricazione di strutture metalliche e di parti di strutture	1,86	1,96
25.12	Fabbricazione di porte e finestre in metallo	1,63	1,86
25.21	Fabbricazione di radiatori e contenitori in metallo per caldaie per il riscaldamento centrale	1,86	1,90
25.29	Fabbricazione di altre cisterne, serbatoi e contenitori in metallo	1,83	1,83
25.30	Fabbricazione di generatori di vapore (esclusi i contenitori in metallo per caldaie per il riscaldamento centrale ad acqua calda)	1,81	1,90
25.40	Fabbricazione di armi e munizioni	1,81	1,90
25.50	Fucinatura, imbutitura, stampaggio e profilatura dei metalli; metallurgia delle polveri	1,93	1,90
25.61	Trattamento e rivestimento dei metalli	3,34	2,26
25.62	Lavori di meccanica generale	2,30	2,12
25.71	Fabbricazione di articoli di coltelleria e posateria	1,90	1,90
25.72	Fabbricazione di serrature e cerniere	1,78	1,90
25.73	Fabbricazione di utensileria	2,42	2,45

25.91	Fabbricazione di bidoni in acciaio e di contenitori analoghi	1,92	1,90
25.92	Fabbricazione di imballaggi leggeri in metallo	1,92	1,54
26.93	Fabbricazione di prodotti fabbricati con fili metallici, catene e molle	1,99	1,76
25.94	Fabbricazione di articoli di bulloneria	2,03	2,21
25.99	Fabbricazione di altri prodotti in metallo nca	1,87	2,00
26.11	Fabbricazione di componenti elettronici	1,99	1,77
26.12	Fabbricazione di schede elettroniche assemblate	1,78	1,76
26.20	Fabbricazione di computer e unità periferiche	1,67	1,84
26.30	Fabbricazione di apparecchiature per le telecomunicazioni	2,08	2,10
26.40	Fabbricazione di prodotti di elettronica di consumo audio e video	2,01	1,84
26.51	Fabbricazione di strumenti e apparecchi di misurazione, prova e navigazione (esclusi quelli ottici)	2,23	2,05
26.52	Fabbricazione di orologi	2,20	1,84
26.60	Fabbricazione di strumenti per irradiazione, apparecchiature elettromedicali ed elettroterapeutiche	1,85	1,81
26.70	Fabbricazione di strumenti ottici e attrezzature fotografiche	2,22	1,84
26.80	Fabbricazione di supporti magnetici ed ottici	1,87	1,84
27.11	Fabbricazione di motori, generatori e trasformatori elettrici	1,65	1,56
27.12	Fabbricazione di apparecchiature per le reti di distribuzione e il controllo dell'elettricità	1,74	1,74
27.20	Fabbricazione di batterie di pile ed accumulatori elettrici	1,74	1,67
27.31	Fabbricazione di cavi a fibra ottica	1,63	1,67
27.32	Fabbricazione di altri fili e cavi elettrici ed elettronici	1,61	1,31
27.33	Fabbricazione di attrezzature per cablaggio	1,89	1,67
27.40	Fabbricazione di apparecchiature per illuminazione	1,95	2,01
27.51	Fabbricazione di elettrodomestici	1,69	1,64
27.52	Fabbricazione di apparecchi per uso domestico non elettrici	2,38	1,67
27.90	Fabbricazione di altre apparecchiature elettriche	1,79	1,77

28.11	Fabbricazione di motori e turbine (esclusi i motori per aeromobili, veicoli e motocicli)	1,66	1,88
28.12	Fabbricazione di apparecchiature fluidodinamiche	1,62	2,11
28.13	Fabbricazione di altre pompe e compressori	1,61	1,79
28.14	Fabbricazione di altri rubinetti e valvole	1,72	1,90
28.15	Fabbricazione di cuscinetti, ingranaggi e organi di trasmissione (esclusi quelli idraulici)	1,80	2,05
28.21	Fabbricazione di forni, bruciatori e sistemi di riscaldamento	1,77	1,82
28.22	Fabbricazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione	1,71	1,70
28.23	Fabbricazione di macchine ed attrezzature per ufficio (esclusi computer e unità periferiche)	1,81	1,88
28.24	Fabbricazione di utensili portatili a motore	1,81	1,88
28.25	Fabbricazione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione	1,84	1,79
28.29	Fabbricazione di altre macchine di impiego generale nca	1,87	1,93
28.30	Fabbricazione di macchine per l'agricoltura e la silvicoltura	1,60	1,70
24.41	Fabbricazione di macchine utensili per la formatura dei metalli	1,84	1,95
28.49	Fabbricazione di altre macchine utensili	1,84	1,84
28.91	Fabbricazione di macchine per la metallurgia	1,79	1,94
28.92	Fabbricazione di altre macchine da miniera, cava e cantiere	1,58	1,79
28.93	Fabbricazione di macchine per l'industria alimentare, delle bevande e del tabacco	1,64	1,98
28.94	Fabbricazione di macchine per le industrie tessili, dell'abbigliamento e del cuoio (incluse parti e accessori)	1,81	1,88
28.95	Fabbricazione di macchine per l'industria della carta e del cartone (incluse parti e accessori)	1,90	1,88
28.96	Fabbricazione di macchine per l'industria delle materie plastiche e della gomma (incluse parti e accessori)	1,82	1,82
28.99	Fabbricazione di macchine per impieghi speciali nca (incluse parti e accessori)	1,81	1,91
29.10	Fabbricazione di autoveicoli	1,69	1,74

29.20	Fabbricazione di carrozzerie per autoveicoli, rimorchi e semirimorchi	1,55	1,49
29.31	Fabbricazione di apparecchiature elettriche ed elettroniche per autoveicoli e loro motori	1,76	1,74
29.32	Fabbricazione di altre parti ed accessori per autoveicoli	1,87	1,78
30.11	Costruzione di navi e di strutture galleggianti	2,28	1,73
30.12	Costruzione di imbarcazioni da diporto e sportive	1,56	1,73
30.20	Costruzione di locomotive e di materiale rotabile ferro-tranviario	1,60	1,73
30.30	Fabbricazione di aeromobili, di veicoli spaziali e dei relativi dispositivi	1,60	1,73
30.40	Fabbricazione di veicoli militari da combattimento	1,60	1,73
30.91	Fabbricazione di motocicli (inclusi i motori)	2,00	1,73
30.92	Fabbricazione di biciclette e veicoli per invalidi	1,47	1,73
30.99	Fabbricazione di altri mezzi di trasporto nca	1,76	1,73
31.01	Fabbricazione di mobili per ufficio e negozi	1,92	2,06
31.02	Fabbricazione di mobili per cucina	1,71	1,67
31.03	Fabbricazione di materassi	1,62	1,96
31.09	Fabbricazione di altri mobili	1,88	2,02
32.11	Coniazione di monete	1,61	1,69
32.12	Fabbricazione di oggetti di gioielleria e oreficeria e articoli connessi	1,55	1,22
32.13	Fabbricazione di bigiotteria e articoli simili	2,08	1,69
32.20	Fabbricazione di strumenti musicali	2,07	1,69
32.30	Fabbricazione di articoli sportivi	1,71	1,69
32.40	Fabbricazione di giochi e giocattoli	1,95	1,69
32.50	Fabbricazione di strumenti e forniture mediche e dentistiche	2,42	2,27
32.91	Fabbricazione di scope e spazzole	1,72	1,69
32.99	Altre industrie manifatturiere nca	1,82	1,81
33.11	Riparazione e manutenzione di prodotti in metallo	2,26	1,94
33.12	Riparazione e manutenzione di macchinari	1,87	1,94
33.13	Riparazione e manutenzione di apparecchiature elettroniche ed ottiche	2,16	1,94

33.14	Riparazione e manutenzione di apparecchiature elettriche	2,13	1,94
33.15	Riparazione e manutenzione di navi e imbarcazioni (esclusi i loro motori)	1,77	1,94
33.16	Riparazione e manutenzione di aeromobili e di veicoli spaziali	1,87	1,94
33.17	Riparazione e manutenzione di locomotive e di materiale rotabile ferro-tranviario (esclusi i loro motori)	1,87	1,94
33.19	Riparazione di altre apparecchiature	1,91	1,94
33.20	Installazione di macchine ed apparecchiature industriali	1,98	1,97
35.11	Produzione di energia elettrica	1,66	2,05
35.12	Trasmissione di energia elettrica	1,74	1,64
35.13	Distribuzione di energia elettrica	1,74	1,64
35.14	Commercio di energia elettrica	1,74	1,64
35.21	Produzione di gas	1,83	1,64
35.22	Distribuzione di combustibili gassosi mediante condotte	1,83	1,64
35.23	Commercio di gas distribuito mediante condotte	1,83	1,64
35.30	Fornitura di vapore e aria condizionata	1,65	1,64
36.00	Raccolta, trattamento e fornitura di acqua	1,98	9,76
37.00	Gestione delle reti fognarie	5,16	2,26
38.11	Raccolta di rifiuti non pericolosi	3,02	10,25
38.12	Raccolta di rifiuti pericolosi	2,76	1,98
38.21	Trattamento e smaltimento di rifiuti non pericolosi	3,22	8,24
38.22	Trattamento e smaltimento di rifiuti pericolosi	2,76	1,98
38.31	Demolizione di carcasse e cantieri di demolizione navali	2,78	1,98
38.32	Recupero e cernita di materiali	1,83	1,36
39.00	Attività di risanamento e altri servizi di gestione dei rifiuti	2,14	2,26
41.10	Sviluppo di progetti immobiliari	1,16	2,75
41.20	Costruzione di edifici residenziali e non residenziali	1,47	2,76
42.11	Costruzione di strade e autostrade	2,08	2,80

42.12	Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane	2,04	2,78
42.13	Costruzione di ponti e gallerie	2,04	2,78
42.21	Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi	2,43	4,01
42.22	Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni	3,01	2,78
42.91	Costruzione di opere idrauliche	2,30	2,78
42.99	Costruzione di altre opere di ingegneria civile nca	1,80	2,89
43.11	Demolizione	3,58	2,26
43.12	Preparazione del cantiere edile	2,55	3,10
43.13	Trivellazioni e perforazioni	2,65	2,26
43.21	Installazione di impianti elettrici	1,81	2,18
43.22	Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria	1,77	2,32
43.29	Altri lavori di costruzione e installazione	2,05	2,72
43.31	Intonacatura	2,02	2,26
43.32	Posa in opera di infissi	1,60	2,26
43.33	Rivestimento di pavimenti e di muri	1,62	2,26
43.34	Tinteggiatura e posa in opera di vetri	2,17	2,26
43.39	Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici	1,76	3,29
43.91	Realizzazione di coperture	1,83	2,26
43.99	Altri lavori specializzati di costruzione nca	1,87	2,70
45.11	Commercio di autovetture e di autoveicoli leggeri	1,16	1,19
45.19	Commercio di altri autoveicoli	1,24	1,21
45.20	Manutenzione e riparazione di autoveicoli	1,99	1,42
45.31	Commercio all'ingrosso ed intermediazione di parti e accessori di autoveicoli	1,39	1,29
45.32	Commercio al dettaglio di parti e accessori di autoveicoli	1,28	1,20
45.40	Commercio, manutenzione e riparazione di motocicli e relative parti ed accessori	1,20	1,22

46.11	Intermediari del commercio di materie prime agricole, di animali vivi, di materie prime tessili e di semilavorati	2,19	1,20
46.12	Intermediari del commercio di combustibili, minerali, metalli e prodotti chimici	2,19	1,20
46.13	Intermediari del commercio di legname e materiali da costruzione	2,99	1,20
46.14	Intermediari del commercio di macchinari, impianti industriali, navi e aeromobili	2,27	1,20
46.15	Intermediari del commercio di mobili, articoli per la casa e ferramenta	2,19	1,20
46.16	Intermediari del commercio di prodotti tessili, abbigliamento, pellicce, calzature e articoli in pelle	3,28	1,20
46.17	Intermediari del commercio di prodotti alimentari, bevande e tabacco	1,50	1,20
46.18	Intermediari del commercio specializzato in altri prodotti	2,93	1,20
46.19	Intermediari del commercio di vari prodotti senza prevalenza di alcuno	2,14	1,20
46.21	Commercio all'ingrosso di cereali, tabacco grezzo, sementi e alimenti per il bestiame (mangimi)	1,14	1,12
46.22	Commercio all'ingrosso di fiori e piante	1,38	1,20
46.23	Commercio all'ingrosso di animali vivi	1,17	1,20
46.24	Commercio all'ingrosso di pelli e cuoio	1,19	1,27
46.31	Commercio all'ingrosso di frutta e ortaggi freschi o conservati	1,18	1,17
46.32	Commercio all'ingrosso di carne e di prodotti a base di carne	1,17	1,17
46.33	Commercio all'ingrosso di prodotti lattiero-caseari, uova, oli e grassi commestibili	1,18	1,15
46.34	Commercio all'ingrosso di bevande	1,29	1,47
46.35	Commercio all'ingrosso di prodotti del tabacco	1,20	1,20
46.36	Commercio all'ingrosso di zucchero, cioccolato, dolci e prodotti da forno	1,27	1,35
46.37	Commercio all'ingrosso di caffè, tè, cacao e spezie	1,69	1,20
46.38	Commercio all'ingrosso di altri prodotti alimentari, inclusi pesci, crostacei e molluschi	1,20	1,21
46.39	Commercio all'ingrosso non specializzato di prodotti alimentari, bevande e tabacco	1,24	1,19

46.41	Commercio all'ingrosso di prodotti tessili	1,32	1,38
46.42	Commercio all'ingrosso di abbigliamento e di calzature	1,26	1,32
46.43	Commercio all'ingrosso di elettrodomestici, elettronica di consumo audio e video; articoli per fotografia, cinematografia e ottica	1,36	1,23
46.44	Commercio all'ingrosso di articoli di porcellana, di vetro e di prodotti per la pulizia	1,44	1,22
46.45	Commercio all'ingrosso di profumi e cosmetici	1,70	1,33
46.46	Commercio all'ingrosso di prodotti farmaceutici	1,50	1,46
46.47	Commercio all'ingrosso di mobili, tappeti e articoli per l'illuminazione	1,36	1,31
46.48	Commercio all'ingrosso di orologi e di gioielleria	1,19	1,14
46.49	Commercio all'ingrosso di altri beni di consumo	1,35	1,37
46.51	Commercio all'ingrosso di computer, apparecchiature informatiche periferiche e di software	1,49	1,18
46.52	Commercio all'ingrosso di apparecchiature elettroniche per telecomunicazioni e componenti elettronici	1,43	1,34
46.61	Commercio all'ingrosso di macchinari, attrezzature e forniture agricole	1,26	1,20
46.62	Commercio all'ingrosso di macchine utensili	1,42	1,40
46.63	Commercio all'ingrosso di macchinari per l'estrazione, l'edilizia e l'ingegneria civile	1,35	1,27
46.64	Commercio all'ingrosso di macchinari per l'industria tessile, di macchine per cucire e per maglieria	1,48	1,20
46.65	Commercio all'ingrosso di mobili per ufficio e negozi	1,56	1,20
46.66	Commercio all'ingrosso di altre macchine e attrezzature per ufficio	1,80	1,56
46.69	Commercio all'ingrosso di altri macchinari e attrezzature	1,43	1,45
46.71	Commercio all'ingrosso di combustibili solidi, liquidi, gassosi e di prodotti derivati	1,13	1,08
46.72	Commercio all'ingrosso di metalli e di minerali metalliferi	1,22	1,17
46.73	Commercio all'ingrosso di legname e di materiali da costruzione, apparecchi igienico-sanitari, vetro piano, vernici e colori	1,34	1,38
46.74	Commercio all'ingrosso di ferramenta, di apparecchi e accessori per impianti idraulici e di riscaldamento	1,40	1,43

46.75	Commercio all'ingrosso di prodotti chimici	1,26	1,20
46.76	Commercio all'ingrosso di altri prodotti intermedi	1,31	1,22
46.77	Commercio all'ingrosso di rottami e cascami	1,35	1,15
46.90	Commercio all'ingrosso non specializzato	1,42	1,37
47.11	Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati con prevalenza di prodotti alimentari e bevande	1,29	1,35
47.19	Commercio al dettaglio in altri esercizi non specializzati	1,35	1,35
47.21	Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati	1,30	1,35
47.22	Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati	1,34	1,35
47.23	Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati	1,29	1,35
47.24	Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati	1,59	1,35
47.25	Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati	1,33	1,35
47.26	Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati	1,20	1,35
47.29	Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati	1,36	1,35
47.30	Commercio al dettaglio di carburante per autotrazione in esercizi specializzati	1,13	1,08
47.41	Commercio al dettaglio di computer, unità periferiche, software e attrezzature per ufficio in esercizi specializzati	1,45	1,35
47.42	Commercio al dettaglio di apparecchiature per le telecomunicazioni e la telefonia in esercizi specializzati	1,46	1,35
47.43	Commercio al dettaglio di apparecchiature audio e video in esercizi specializzati	1,32	1,35
47.51	Commercio al dettaglio di prodotti tessili in esercizi specializzati	1,63	1,35
47.52	Commercio al dettaglio di ferramenta, vernici, vetro piano e materiali da costruzione in esercizi specializzati	1,28	1,26
47.53	Commercio al dettaglio di tappeti, scendiletto e rivestimenti per pavimenti e pareti (moquette, linoleum) in esercizi specializzati	1,53	1,35
47.54	Commercio al dettaglio di elettrodomestici in esercizi specializzati	1,30	1,35

47.59	Commercio al dettaglio di mobili, di articoli per l'illuminazione e altri articoli per la casa in esercizi specializzati	1,39	1,49
47.61	Commercio al dettaglio di libri in esercizi specializzati	1,35	1,35
47.62	Commercio al dettaglio di giornali e articoli di cartoleria in esercizi specializzati	1,44	1,35
47.63	Commercio al dettaglio di registrazioni musicali e video in esercizi specializzati	1,34	1,35
47.64	Commercio al dettaglio di articoli sportivi in esercizi specializzati	1,30	1,28
47.65	Commercio al dettaglio di giochi e giocattoli in esercizi specializzati	1,40	1,35
47.71	Commercio al dettaglio di articoli di abbigliamento in esercizi specializzati	1,51	1,61
47.72	Commercio al dettaglio di calzature e articoli in pelle in esercizi specializzati	1,49	1,58
47.73	Commercio al dettaglio di medicinali in esercizi specializzati	1,54	1,65
47.74	Commercio al dettaglio di articoli medicali e ortopedici in esercizi specializzati	1,83	1,35
47.75	Commercio al dettaglio di cosmetici, di articoli di profumeria e di erboristeria in esercizi specializzati	1,47	1,55
47.76	Commercio al dettaglio di fiori, piante, semi, fertilizzanti, animali domestici e alimenti per animali domestici in esercizi specializzati	1,44	1,35
47.77	Commercio al dettaglio di orologi e articoli di gioielleria in esercizi specializzati	1,31	1,47
47.78	Commercio al dettaglio di altri prodotti (esclusi quelli di seconda mano) in esercizi specializzati	1,33	1,29
47.79	Commercio al dettaglio di articoli di seconda mano in negozi	1,30	1,35
47.81	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti alimentari e bevande	1,30	1,35
47.82	Commercio al dettaglio ambulante di prodotti tessili, abbigliamento e calzature	1,53	1,35
47.89	Commercio al dettaglio ambulante di altri prodotti	1,39	1,35
47.91	Commercio al dettaglio per corrispondenza o attraverso internet	1,43	1,41
47.99	Altro commercio al dettaglio al di fuori di negozi, banchi o mercati	2,30	3,04
49.10	Trasporto ferroviario di passeggeri (interurbano)	2,26	4,50

49.20	Trasporto ferroviario di merci	2,26	4,50
49.31	Trasporto terrestre di passeggeri in aree urbane e suburbane	5,21	5,54
49.32	Trasporto con taxi, noleggio di autovetture con conducente	4,20	4,50
49.39	Altri trasporti terrestri di passeggeri nca	3,96	5,51
49.41	Trasporto di merci su strada	2,24	4,19
49.42	Servizi di trasloco	2,17	4,50
49.50	Trasporto mediante condotte	2,26	4,50
50.10	Trasporto marittimo e costiero di passeggeri	2,28	3,81
50.20	Trasporto marittimo e costiero di merci	2,28	3,81
50.30	Trasporto di passeggeri per vie d'acqua interne	2,28	3,81
50.40	Trasporto di merci per vie d'acqua interne	2,28	3,81
51.10	Trasporto aereo di passeggeri	2,28	4,81
51.21	Trasporto aereo di merci	2,28	4,81
51.22	Trasporto spaziale	2,28	4,81
52.10	Magazzinaggio e custodia	4,88	22,71
52.21	Attività dei servizi connessi ai trasporti terrestri	3,75	15 ,04
52.22	Attività dei servizi connessi al trasporto marittimo e per vie d'acqua	2,78	10,69
52.23	Attività dei servizi connessi al trasporto aereo	3,03	10,69
52.24	Movimentazione merci	3,03	15,12
52.29	Altre attività di supporto connesse ai trasporti	2,70	13,69
53.10	Attività postali con obbligo di servizio universale	2,28	4,81
53.20	Altre attività postali e di corriere senza obbligo di servizio universale	2,28	4,81
55.10	Alberghi e strutture simili	5,00	6,78
55.20	Alloggi per vacanze e altre strutture per brevi soggiorni	3,87	6,73
55.30	Aree di campeggio e aree attrezzate per camper e roulotte	4,92	6,73
55.90	Altri alloggi	4,92	6,73
56.10	Ristoranti e attività di ristorazione mobile	2,29	3,41

56.21	Fornitura di pasti preparati (catering per eventi)	2,53	3,38
56.29	Mense e catering continuativo su base contrattuale	2,40	2,62
56.30	Bar e altri esercizi simili senza cucina	2,26	3,38
58.11	Edizione di libri	1,87	4,19
58.12	Pubblicazione di elenchi e mailing list	1,93	4,19
58.13	Edizione di quotidiani	1,93	4,19
58.14	Edizione di riviste e periodici	2,28	4,19
58.19	Altre attività editoriali	2,66	4,19
58.21	Edizione di giochi per computer	5,13	4,19
58.29	Edizione di altri software	5,13	4,19
59.11	Attività di produzione cinematografica, di video e di programmi televisivi	3,30	3,56
59.12	Attività di post-produzione cinematografica, di video e di programmi televisivi	3,30	3,56
59.13	Attività di distribuzione cinematografica, di video e di programmi televisivi	3,30	3,56
59.14	Attività di proiezione cinematografica	4,77	3,56
59.20	Attività di registrazione sonora e di editoria musicale	3,30	3,56
60.10	Trasmissioni radiofoniche	2,23	3,56
60.20	Attività di programmazione e trasmissioni televisive	2,23	3,56
61.10	Telecomunicazioni fisse	1,81	3,56
61.20	Telecomunicazioni mobili	1,81	3,56
61.30	Telecomunicazioni satellitari	1,81	3,56
61.90	Altre attività di telecomunicazione	2,03	3,56
62.01	Produzione di software non connesso all'edizione	2,70	4,64
62.02	Consulenza nel settore delle tecnologie dell'informatica	2,33	3,00
62.03	Gestione di strutture informatizzate	2,28	3,08
62.09	Altre attività dei servizi connessi alle tecnologie dell'informatica	2,20	2,36
63.11	Elaborazione dei dati, hosting e attività connesse	2,74	3,56

63.12	Portali web	2,74	3,56
63.91	Attività delle agenzie di stampa	2,74	3,56
63.99	Altre attività dei servizi di informazione nca	2,74	3,56
64.11	Attività delle banche centrali	esclusa	
64.19	Altre intermediazioni monetarie	esclusa	
64.20	Attività delle società di partecipazione (holding)	esclusa	
64.30	Società fiduciarie, fondi e altre società simili	esclusa	
64.91	Leasing finanziario	esclusa	
64.92	Altre attività creditizie	esclusa	
64.99	Altre attività di servizi finanziari nca (escluse le assicurazioni e i fondi pensione)	esclusa	
65.11	Assicurazioni sulla vita	esclusa	
65.12	Assicurazioni diverse da quelle sulla vita	esclusa	
65.20	Riassicurazioni	esclusa	
65.30	Fondi pensione	esclusa	
66.11	Amministrazione di mercati finanziari	esclusa	
66.12	Attività di negoziazione di contratti relativi a titoli e merci	esclusa	
66.19	Altre attività ausiliarie dei servizi finanziari (escluse le assicurazioni e i fondi pensione)	esclusa	
66.21	Valutazione dei rischi e dei danni	esclusa	
66.22	Attività di agenti e mediatori di assicurazioni	esclusa	
66.29	Altre attività ausiliarie delle assicurazioni e dei fondi pensione	esclusa	
66.30	Attività di gestione dei fondi	esclusa	
68.10	Compravendita di beni immobili effettuata su beni propri	1,18	1,25
68.20	Affitto e gestione di immobili di proprietà o in leasing	1,38	1,25
68.31	Attività di mediazione immobiliare	1,20	1,25
68.32	Gestione di beni immobili per conto terzi	1,20	1,25
69.10	Attività degli studi legali e notarili	2,04	3,69

69.20	Contabilità, controllo e revisione contabile, consulenza in materia fiscale e del lavoro	2,04	3,69
70.10	Attività delle holding impegnate nelle attività gestionali (holding operative)	3,05	4,36
70.21	Pubbliche relazioni e comunicazione	3,05	4,36
70.22	Consulenza imprenditoriale e altra consulenza amministrativo-gestionale	2,83	2,46
71.11	Attività degli studi di architettura	2,24	4,27
71.12	Attività degli studi d'ingegneria ed altri studi tecnici	2,24	5,76
71.20	Collaudi ed analisi tecniche	4,63	9,54
72.11	Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo delle biotecnologie	2,24	3,69
72.19	Altre attività di ricerca e sviluppo sperimentale nel campo delle scienze naturali e dell'ingegneria	1,94	3,69
72.20	Ricerca e sviluppo sperimentale nel campo delle scienze sociali e umanistiche	1,98	3,69
73.11	Agenzie pubblicitarie	1,93	3,69
73.12	Attività delle concessionarie e degli altri intermediari di servizi pubblicitari	4,42	3,69
73.20	Ricerche di mercato e sondaggi di opinione	2,17	3,69
74.10	Attività di design specializzate	1,84	3,36
74.20	Attività fotografiche	3,11	3,36
74.30	Traduzione e interpretariato	2,18	3,36
74.90	Altre attività professionali, scientifiche e tecniche nca	2,61	3,82
75.00	Servizi veterinari	2,04	3,69
77.11	Noleggio di autovetture ed autoveicoli leggeri	1,99	3,17
77.12	Noleggio di autocarri e di altri veicoli pesanti	2,28	3,17
77.21	Noleggio di attrezzature sportive e ricreative	3,22	3,17
77.22	Noleggio di videocassette e dischi	2,78	3,17
77.29	Noleggio di altri beni per uso personale e domestico (escluse le attrezzature sportive ricreative)	3,29	3,17

77.31	Noleggio di macchine e attrezzature agricole	2,15	3,17
77.32	Noleggio di macchine e attrezzature per lavori edili e di genio civile	2,98	3,17
77.33	Noleggio di macchine e attrezzature per ufficio (inclusi i computer)	1,45	3,17
77.34	Noleggio di mezzi di trasporto marittimo e fluviale	2,15	3,17
77.35	Noleggio di mezzi di trasporto aereo	2,15	3,17
77.39	Noleggio di altre macchine, attrezzature e beni materiali nca	2,68	3,33
77.40	Concessione dei diritti di sfruttamento di proprietà intellettuale e prodotti simili (escluse le opere protette da copyright)	2,56	3,17
78.10	Attività di agenzie di collocamento	2,74	4,24
78.20	Attività delle agenzie di lavoro temporaneo (interinale)	2,74	4,24
78.30	Altre attività di fornitura e gestione di risorse umane	2,74	4,24
79.11	Attività delle agenzie di viaggio	1,62	4,24
79.12	Attività dei tour operator	1,62	4,24
79.90	Altri servizi di prenotazione e altre attività di assistenza turistica non svolte dalle agenzie di viaggio	1,62	4,24
80.10	Servizi di vigilanza privata	2,74	4,24
80.20	Servizi connessi ai sistemi di vigilanza	2,74	4,24
80.30	Servizi investigativi privati	2,74	4,24
81.10	Servizi integrati di gestione agli edifici	4,38	14,25
81.21	Pulizia generale (non specializzata) di edifici	4,38	14,22
81.22	Attività di pulizia specializzata di edifici e di impianti e macchinari industriali	4,38	15,51
81.29	Altre attività di pulizia	4,38	14,25
81.30	Cura e manutenzione del paesaggio	3,11	14,25
82.11	Servizi integrati di supporto per le funzioni d'ufficio	3,43	4,21
82.19	Servizi di fotocopiatrice, preparazione di documenti e altre attività di supporto specializzate per le funzioni d'ufficio	2,90	4,21
82.20	Attività dei call center	2,40	4,21
82.30	Organizzazione di convegni e fiere	3,75	4,21

82.91	Attività di agenzie di recupero crediti; agenzie di informazioni commerciali,	2,38	4,21
82.92	Attività di imballaggio e confezionamento per conto terzi	2,30	4,21
82.99	Altri servizi di supporto alle imprese nca	2,59	4,32
84.11	Attività generali di amministrazione pubblica	esclusa	
84.12	Regolamentazione delle attività relative alla fornitura di servizi di assistenza sanitaria, dell'istruzione, di servizi culturali e ad altri servizi sociali (esclusa l'assicurazione sociale obbligatoria)	esclusa	
84.13	Regolamentazione delle attività che contribuiscono ad una più efficiente gestione delle attività economiche	esclusa	
84.21	Affari esteri	esclusa	
84.22	Difesa nazionale	esclusa	
84.23	Giustizia ed attività giudiziarie	esclusa	
84.24	Ordine pubblico e sicurezza nazionale	esclusa	
84.25	Attività dei vigili del fuoco e della protezione civile	esclusa	
84.30	Assicurazione sociale obbligatoria	esclusa	
85.10	Istruzione prescolastica	4,85	21,81
85.20	Istruzione primaria	4,85	21,81
85.31	Istruzione secondaria di formazione generale	4,85	21,81
85.32	Istruzione secondaria tecnica e professionale	4,85	21,81
85.41	Istruzione post-secondaria non universitaria	4,85	21,81
85.42	Istruzione universitaria e post-universitaria; accademie e conservatori	4,85	21,81
85.51	Corsi sportivi e ricreativi	4,85	21,81
85.52	Formazione culturale	4,85	21,81
85.53	Attività delle scuole guida	4,85	21,81
85.59	Servizi di istruzione nca	4,85	21,81
85.60	Attività di supporto all'istruzione	4,85	21,81
86.10	Servizi ospedalieri	4,06	5,80
86.21	Servizi degli studi medici di medicina generale	4,42	5,94

86.22	Servizi degli studi medici specialistici	5,24	12,38
86.23	Attività degli studi odontoiatrici	4,39	5,94
86.90	Altri servizi di assistenza sanitaria	3,57	7,00
87.10	Strutture di assistenza infermieristica residenziale	4,21	12,70
87.20	Strutture di assistenza residenziale per persone affette da ritardi mentali, disturbi mentali o che abusano di sostanze stupefacenti	4,21	12,70
87.30	Strutture di assistenza residenziale per anziani e disabili	4,21	14,72
87.90	Altre strutture di assistenza sociale residenziale	4,21	12,70
88.10	Assistenza sociale non residenziale per anziani e disabili	4,21	18,92
88.91	Servizi di asili nido; assistenza diurna per minori disabili	4,21	18,92
88.99	Altre attività di assistenza sociale non residenziale nca	4,21	18,92
90.01	Rappresentazioni artistiche	3,24	9,74
90.02	Attività di supporto alle rappresentazioni artistiche	2,82	9,74
90.03	Creazioni artistiche e letterarie	3,01	9,74
90.04	Gestione di strutture artistiche	3,24	9,74
91.01	Attività di biblioteche ed archivi	2,57	9,74
91.02	Attività di musei	2,57	9,74
91.03	Gestione di luoghi e monumenti storici e attrazioni simili	2,57	9,74
91.04	Attività degli orti botanici, dei giardini zoologici e delle riserve naturali	2,57	9,74
92.00	Attività riguardanti le lotterie, le scommesse, le case da gioco	1,52	9,74
93.11	Gestione di impianti sportivi	4,05	10,88
93.12	Attività di club sportivi	2,40	10,88
93.13	Palestre	3,56	10,88
93.19	Altre attività sportive	2,28	10,88
93.21	Parchi di divertimento e parchi tematici	4,39	10,88
93.29	Altre attività ricreative e di divertimento	2,48	10,88
94.11	Attività di organizzazioni economiche e di datori di lavoro	1,35	5,71
94.12	Attività di organizzazioni associative professionali	1,35	5,71

94.20	Attività dei sindacati di lavoratori dipendenti	1,35	5,71
94.91	Attività delle organizzazioni religiose nell'esercizio del culto	1,35	5,71
94.92	Attività dei partiti e delle associazioni politiche	1,35	5,71
94.99	Attività di altre organizzazioni associative nca	1,35	5,71
95.11	Riparazione di computer e periferiche	2,04	5,71
95.12	Riparazione di apparecchiature per le comunicazioni	1,76	5,71
95.21	Riparazione di prodotti elettronici di consumo audio e video	1,93	5,71
95.22	Riparazione di elettrodomestici e di articoli per la casa e il giardinaggio	1,96	5,71
95.23	Riparazione di calzature e articoli da viaggio	1,82	5,71
95.24	Riparazione di mobili e di oggetti di arredamento; laboratori di tappezzeria	1,97	5,71
95.25	Riparazione di orologi e di gioielli	1,82	5,71
95.29	Riparazione di altri beni per uso personale e per la casa	1,91	5,71
96.01	Lavanderia e pulitura di articoli tessili e pelliccia	5,01	11,37
96.02	Servizi dei parrucchieri e di altri trattamenti estetici	4,39	6,94
96.03	Servizi di pompe funebri e attività connesse	2,68	6,94
96.04	Servizi dei centri per il benessere fisico	5,47	6,94
96.09	Attività di servizi per la persona nca	2,95	6,94
97.00	Attività di famiglie e convivenze come datori di lavoro per personale domestico	esclusa	
98.10	Produzione di beni indifferenziati per uso proprio da parte di famiglie e convivenze	esclusa	
98.20	Produzione di servizi indifferenziati per uso proprio da parte di famiglie e convivenze	esclusa	
99.00	Organizzazioni ed organismi extraterritoriali	esclusa	

L'Approfondimento

Modifiche in arrivo al concordato preventivo biennale

PREMESSA

In questi giorni di “calura dichiarativa” contribuenti e professionisti sono costretti a monitorare quotidianamente le novelle governative attinenti il concordato preventivo biennale. Già si è vista la macchinosità per accedere alla proposta; infatti ci si deve districare fra le cause di esclusione ed i rischi di decadenza. A ciò si aggiungono le modifiche in corso. Ricordiamo che le modifiche al concordato, essendo esso inserito nelle disposizioni della riforma fiscale di cui al D.Lgs. 13/2024, richiede un nuovo decreto legislativo che dovrà seguire l'ordinario iter dettato dall'articolo 1, comma 6, Legge n. 111/2023:

- approvazione della bozza da parte del Consiglio dei Ministri;
- esame delle apposite Commissioni parlamentare;
- approvazione definitiva del Consiglio dei Ministri, previo accoglimento delle modifiche proposte dalle Commissioni;
- pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Le modifiche che dovrebbero essere apportate sono:

- modifica del termine di messa a disposizione del software CPB;
- modifica del termine di adesione alla proposta;
- definizione di ulteriori cause di esclusione e decadenza;
- modifiche della determinazione del reddito di lavoro autonomo / d'impresa oggetto di concordato;
- modifica delle modalità di determinazione degli acconti.

Si ricorda che, durante l'iter di analisi del decreto di modifica, esso potrebbe essere ulteriormente modificato. Di conseguenza, quanto viene esposto in questo intervento concerne le previsioni approvate dal Consiglio dei Ministri.

FORNITURA DEL SOFTWARE CPB

L'originario articolo 8, D.Lgs. n. 13/2024 prevede che entro l'1.4 di ciascun anno, l'Agenzia mette a disposizione dei contribuenti e degli intermediari, appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato. Per il 2024, il software è reso disponibile entro il 15 giugno 2024; ciò è avvenuto.

L'articolo 8 richiamato sarà modificato dalla lettera a), comma 1, dell'art. 3 del Decreto in esame, posticipando i predetti termini, a regime, dall'1.4 al 15.4. Quindi, il termine entro il quale l'Agenzia mette a disposizione i programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato passa al 15 aprile di ogni anno.

Come abbiamo visto, il 15/6/2024 l'Agenzia ha rilasciato la ver. 2.0.0 del software "*Il tuo ISA*" 2024 che consente di calcolare anche la proposta di CPB per il 2024 - 2025.

NUOVO TERMINE ADESIONE PROPOSTA

A regime, l'articolo 9, comma 3, D.Lgs. n. 13/2024 stabilisce che il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il 30 giugno, cioè entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Veniva prevista una deroga per il primo anno di applicazione del concordato stabilendola ai sensi dell'articolo 38 del decreto 13 nel termine di trasmissione delle dichiarazioni che, per effetto del nuovo ulteriore adempimento, veniva differito dal 30 settembre al 15 ottobre 2024.

Una ulteriore modifica è contenuta nel comma 1 dell'articolo 3 dell'emanando decreto che correggerà l'articolo 9 del D.Lgs. 13/2024. Il nuovo termine individuato nel 31 ottobre sarà anche una modifica "a regime" andando a correggere l'articolo 11 del D.Lgs. 1/2024.

In base al citato articolo 11, infatti, nel 2024 (con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023):

- le persone fisiche, società di persone e le associazioni professionali ex art. 5, TUIR presentano la dichiarazione entro il 31.10 dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta;
- i soggetti IRES, presentano la dichiarazione entro il decimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Avendo inserito il nuovo termine di presentazione nel predetto art. 11, il Decreto in esame **abroga** il citato art. 38, D.Lgs. n. 13/2024.

ULTERIORI CAUSE DI ESCLUSIONE DAL CPB

L'originario articolo 11, del D.Lgs. n. 13/2024, prevedeva che non possono accedere al CPB i soggetti per i quali sussiste una delle seguenti cause di esclusione:

- omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in uno dei 3 anni precedenti a quelli di applicazione del concordato (ossia, 2023 - 2022 - 2021);
- condanna per reati in materia di imposte sui redditi e IVA di cui al D.Lgs. n. 74/2000, false comunicazioni sociali ex articolo 2621, C.c., riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio ex articoli 648-bis, 648-ter e 648-ter 1, C.p.c., commessi nei 3 anni precedenti a quelli di applicazione del concordato (2023 - 2022 - 2021).

Con la lettera c) del comma 1 dell'art. 3 dell'emanando Decreto, si modifica l'articolo 11, introducendo 3 nuove cause di esclusione, e precisamente:

- con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta (2023), aver conseguito, nell'esercizio d'impresa, arti e professioni, redditi o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40% del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.
La nuova causa di esclusione trova applicazione, in particolare, nei confronti dei lavoratori autonomi che nel 2023 beneficiano del regime "di favore" riservato ai c.d. "impatriati";
- adesione, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato (2024), al regime forfetario (ossia, in caso di passaggio dal regime ordinario al regime forfetario nel 2024);
- nel primo anno cui si riferisce la proposta di concordato la società è interessata da un'operazione di fusione, scissione, conferimento, ovvero, la società di persone o l'associazione professionale di cui all'articolo 5 del TUIR è interessata da modifiche della compagine sociale.

NUOVA DETERMINAZIONE REDDITO CONCORDATARIO

In caso di accettazione della proposta il contribuente deve dichiarare gli importi concordati nella dichiarazione dei redditi e dell'IRAP (per quest'ultima solo per i soggetti che ne sono colpiti) relativa ai periodi d'imposta oggetto dello stesso.

Reddito concordatario dei professionisti

L'articolo 15, D.Lgs. n. 13/2024, prevede che il reddito di lavoro autonomo proposto al soggetto è individuato con riferimento alle regole ordinarie di cui all'articolo 54, comma 1, TUIR, senza considerare:

- plusvalenze o minusvalenze di cui ai commi 1-bis e 1-bis.1 dell'articolo 54 del TUIR;
- redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone o in associazioni professionali di cui all'articolo 5, TUIR.

La lettera d), comma 1, dell'art. 3 del Decreto di modifica, integra l'articolo 15 del D.Lgs. 13/2024, modificando l'individuazione del reddito di lavoro autonomo oggetto di CPB. Va ricordato che questa modifica influenza sia il valore da indicare nel rigo P04 del modello di comunicazione dei dati del 2023 che la quantificazione del reddito del 2024 e 2025.

Nella modifica il reddito di lavoro autonomo proposto è individuato senza considerare anche i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali di cui al comma 1-quater dell'articolo 54 del TUIR.

Quindi, il saldo netto tra le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali e i redditi derivanti dalle predette partecipazioni determina una corrispondente variazione del reddito concordato.

Schematizzando avremo:

	Reddito concordato
+	saldo netto plus / minusvalenze / corrispettivi cessione clientela o elementi immateriali
/	/ redditi da partecipazione in società di persone / associazioni professionali
-	

=	reddito di lavoro autonomo da dichiarare
---	--

Come detto, le "nuove" modalità di calcolo del reddito di lavoro autonomo si ripercuotono sulla compilazione del rigo P04 *"reddito rilevante ai fini del CPB"* del quadro P del mod. ISA.

Reddito concordatario delle imprese

L'originaria disposizione contenuta nell'articolo 16, comma 1, lett. a) e b), D.Lgs. n. 13/2024, prevedeva che il reddito d'impresa proposto al soggetto è individuato con riferimento alle regole ordinarie di determinazione (competenza o cassa per i semplificati, senza considerare:

- plusvalenze e sopravvenienze attive, nonché minusvalenze e sopravvenienze passive (lett. a);
- redditi e quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone o associazioni professionali di cui all'articolo 5, TUIR, ovvero in società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, TUIR (lett. b).

Con la lettera e) del comma 1 dell'articolo 3 del Decreto di modifica viene integrata la citata lett. a) prevedendo che ai fini della determinazione del reddito d'impresa proposto al soggetto non vanno considerate anche le perdite su crediti di cui all'art. 101, TUIR.

Con la seconda modifica viene sostituita la citata lettera b), prevedendo che il reddito d'impresa sia individuato senza considerare utili e perdite derivanti da partecipazioni in società di persone e associazioni professionali di cui all'articolo 5, TUIR, o in società di capitali trasparenti di cui all'articoli 115 e 116, TUIR, o utili distribuiti, in qualsiasi forma e sotto qualsiasi denominazione, da società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, TUIR (spa, srl, ecc.). Ai fini dell'individuazione di questi ultimi, si applicano le regole ordinarie contenute negli articoli 59 e 89, TUIR.

Il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze, le sopravvenienze passive e le perdite su crediti, nonché gli utili o le perdite derivanti dalle predette partecipazioni determinano una corrispondente variazione del reddito concordato.

Le perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta precedenti riducono il reddito in base alle disposizioni contenute negli articoli 8 e 84, TUIR.

	Reddito concordato
+ / -	saldo netto plusvalenze e minusvalenze, sopravvenienze attive e passive, perdite su crediti e utili o perdite da partecipazione in società di persone e di capitali
-	perdite fiscali pregresse
=	reddito d'impresa da dichiarare

Come detto con riferimento al reddito professionale anche nel reddito d'impresa le "nuove" modalità di calcolo del reddito d'impresa si ripercuotono sulla compilazione del rigo P04 "*reddito rilevante ai fini del CPB*" del quadro P del mod. ISA.

MODIFICHE SUGLI ACCONTI

Con la lettera g) del comma 1 dell'articolo 3 dell'emanando Decreto, viene modificata la modalità di determinazione degli acconti prevedendo che, l'acconto IRPEF, IRES e IRAP relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato è determinato secondo le regole ordinarie tenendo conto dei redditi e del valore della produzione netta concordati.

Una particolare previsione verrà introdotta per primo anno di adesione al CPB, cioè per il 2024:

1. se l'acconto IRPEF o IRES è determinato con il metodo storico, cioè sulla base dell'imposta relativa al 2023, è dovuta una maggiorazione pari al 15% della differenza (positiva) tra il reddito concordato e quello d'impresa o di lavoro autonomo 2023, rettificato in base agli articoli 15 e 16, D.Lgs. n. 13/2024.
2. se l'acconto IRAP è determinato anch'esso con il metodo storico (imposta dovuta per il 2023), è dovuta una maggiorazione pari al 3% della differenza (positiva) tra

il valore della produzione netta concordato e quello dichiarato per il 2023, rettificato in base all'articolo 17, D.Lgs. n. 13/2024.

3. se l'acconto è determinato su base previsionale (come concesso dall'originaria normativa del concordato) e cioè sulla base dell'imposta relativa al 2024 (metodo previsionale), la seconda rata dell'acconto è calcolata quale differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

Entrambe le maggiorazioni dei precedenti punti 1 e 2 vanno versate entro il termine previsto per il versamento della seconda o unica rata dell'acconto;

ULTERIORI CAUSE DI CESSAZIONE DAL CPB

Ricordiamo che, ai sensi dell'articolo 21, D.Lgs. n. 13/2024, il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle seguenti condizioni:

- modifica dell'attività esercitata nel biennio concordatario rispetto a quella del periodo d'imposta precedente, salvo che per la nuova attività sia prevista l'applicazione dello stesso ISA;
- cessazione dell'attività.

La lettera h) del comma 1 dell'art. 3 del nuovo Decreto, modificando il citato art. 21, introduce le seguenti 2 nuove cause di cessazione del concordato:

- adesione al regime forfetario;
- la società è interessata da un'operazione di fusione, scissione, conferimento, ovvero, la società di persone o l'associazione professionale di cui all'articolo 5 del TUIR è interessata da modifiche della compagine sociale.

Nessuna modifica è prevista per i casi eccezionali individuati dal MEF con il Decreto 14/6/2024 che determinano una riduzione del reddito effettivo o del valore della produzione IRAP effettivo, eccedente il 50% rispetto a quelli oggetto di concordato, lo stesso cessa di produrre effetto a decorrere dal periodo d'imposta in cui tale differenza si realizza.

È l'articolo 4 del DM 14/6/2024 ad individua le circostanze eccezionali che, se determinano minori redditi o minori valori della produzione netta effettivi in misura superiore al 50% rispetto a quelli oggetto di concordato, ne fanno cessare gli effetti. Si tratta di:

- a) eventi calamitosi per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza;
- b) altri eventi straordinari che hanno comportato:
 - 1. *danni ai locali* destinati all'attività d'impresa o di lavoro autonomo, tali da renderli totalmente o parzialmente inagibili e non più idonei all'uso;
 - 2. *danni rilevanti alle scorte di magazzino* tali da causare la sospensione del ciclo produttivo;
 - 3. *l'impossibilità di accedere ai locali* di esercizio dell'attività;
 - 4. la *sospensione dell'attività*, laddove *l'unico o principale cliente* sia un soggetto il quale, a sua volta, a causa di detti eventi, abbia interrotto l'attività;
- c) liquidazione ordinaria, liquidazione coatta amministrativa o giudiziale;
- d) cessione in affitto dell'unica azienda;
- e) sospensione dell'attività ai fini amministrativi con comunicazione alla C.C.I.A.A.,
- f) sospensione della professione dandone comunicazione all'Ordine o alla Cassa previdenziale di competenza.

Si ricorda che la fuoriuscita si realizza nell'anno in cui si materializza il caso eccezionale e che contemporaneamente c'è riduzione del reddito di oltre il 50%.

DECADENZA DAL CPB

Altra modifica apportata dalla lettera i) del comma 1 dell'articolo 3 dell'emanando Decreto, avviene sull'articolo 22, D.Lgs. n. 13/2024. Viene previsto che in caso di decadenza dal concordato restano dovute le imposte ed i contributi determinati tenendo conto del reddito e del valore della produzione IRAP concordati se maggiori di quelli effettivamente conseguiti.

CONTRIBUENTI FORFETARI E ACCONTO 2024

Con la lettera m) del comma 1 dell'art. 3 del nuovo Decreto viene modificata la modalità di determinazione dell'acconto 2024.

La regola a regime prevede che gli acconti si quantifichino secondo i redditi concordatari.

La modifica coinvolge l'acconto per il 2024 che, se determinato secondo il metodo storico, è dovuta una maggiorazione pari al 12% (4% in caso di "nuova iniziativa") della differenza (positiva) tra il reddito concordato e quello d'impresa / lavoro autonomo 2023. La maggiorazione è del 4% per i forfettari che fruiscono dell'agevolazione delle strat-up.

Rimane applicabile la regola di rideterminazione dell'acconto 2024 su metodo previsionale che considera il reddito concordatario del 2024 e ricalcola la seconda rata quale differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito concordato e quanto versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.

Le prossime scadenze



17 luglio 2024

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

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

25 luglio 2024

ELENCHI INSTRASTAT

Termine per inviare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente. Entro lo stesso termine vanno inviati anche gli elenchi relativi alle cessioni intracomunitarie del trimestre precedente.

31 luglio 2024

MODELLO REDDITI 2024 – SOGGETTI ISA

Termine entro cui i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, devono effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e da quelle in materia di imposta regionale sulle attività produttive e di imposta sul valore aggiunto, per il primo anno di applicazione dell'istituto del concordato preventivo biennale.

MODELLO REDDITI 2024 - BILANCIO

Termine entro il quale i soggetti che hanno approvato il bilancio o rendiconto entro i 180 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta devono versare il saldo 2023 e il primo acconto 2024 delle imposte.

MODELLO REDDITI 2024 – SOGGETTI NO ISA

Termine entro cui i soggetti per i quali non sono stati approvati gli ISA devono effettuare il versamento del saldo 2023 e/o del

1° acconto 2024 delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi.

MODELLO REDDITI 2024 – IRAP

Termine entro cui versare il saldo 2023 e il primo acconto 2024 IRAP risultante dalla dichiarazione.

SOSTITUTI D'IMPOSTA MINIMI

Termine entro cui versare, con la maggiorazione, le ritenute sui redditi di lavoro autonomo operate nel 2023 da parte dei sostituti d'imposta che, durante l'anno, corrispondono soltanto compensi di lavoro autonomo a non più di 3 soggetti e non effettuano ritenute di importo superiore a € 1.032,92.

CEDOLARE SECCA

Termine entro cui versare, in unica soluzione o come 1^a rata (nella misura del 40%) il saldo e l'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta (di importo complessivo pari o superiore a € 257,52), con la maggiorazione.

DIRITTO ANNUALE CCIAA

Termine entro cui versare il diritto annuale alla Camera di Commercio per le imprese già iscritte al Registro delle Imprese, con la maggiorazione dello 0,40%. Per soggetti ISA e forfetari non si applica la maggiorazione.

REGIME OSS

Termine entro cui presentare la dichiarazione e liquidazione dell'imposta in relazione al secondo trimestre 2024.

RIMBORSI

Termine per presentare, all'Ufficio competente, la domanda di rimborso, o di utilizzo in compensazione, dell'imposta a

credito relativa al 2° trimestre 2024, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA

Termine entro cui i professionisti senza cassa previdenziale iscritti alla Gestione Separata dell'Inps, devono effettuare il versamento, con l'applicazione di interessi, del saldo 2023 e acconto 2024. Per soggetti ISA e forfetari non si applica la maggiorazione.

CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine entro cui versare i contributi Ivs dovuti sul reddito eccedente il minimale a saldo per il 2023 e del 1° acconto per il 2024, con la maggiorazione. Per soggetti ISA e forfetari non si applica la maggiorazione.
