



CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 4 del 30 gennaio 2024

Focus settimanale:

- **Entro il 31 gennaio l'invio delle Spese sanitarie del secondo semestre 2023**
- **Controlli sulle partite IVA chiuse**
- **Visto di conformità – mancata apposizione**
- **Regolarizzazione delle rimanenze finali 2023**
- **Adempimenti tributari semplificati 2024**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



8

In breve.....	11
Entro il 31 gennaio l'invio delle Spese sanitarie del secondo semestre 2023.....	11
Controlli sulle partite IVA chiuse.....	13
L'Approfondimento.....	15
Visto di conformità – mancata apposizione.....	15
L'Approfondimento.....	26
Regolarizzazione delle rimanenze finali 2023.....	26
L'Approfondimento.....	36
Adempimenti tributari semplificati 2024.....	36

Flash di stampa



Tax free shopping dal 1.02.2024	IL SOLE 24 ORE 22.01.2024	Considerando la legge di Bilancio 2024, dal 1.02.2024 scende a 70 euro il valore minimo dei beni ceduti a viaggiatori extra-Ue per poter accedere al regime del tax free shopping.
Adeguamento del magazzino	IL SOLE 24 ORE 22.01.2024	La legge di Bilancio 2024, tra le altre novità, introduce l'adeguamento delle esistenze iniziali di beni per coloro che esercitano l'attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali.
Cessione di immobile cha ha fruito del superbonus	IL SOLE 24 ORE 22.01.2024	L'art. 1, c. 64, lett. a), n. 2 L. 213/2023 ha modificato gli artt. 67 e 68 del D.P.R. 917/1986 per disciplinare la tassazione delle plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili che abbiano beneficiato del superbonus, prevedendo che siano tassate quali redditi diversi, indipendentemente dal periodo di possesso nel quale il cedente abbia eseguito gli interventi agevolati.
Intermediari di affitti brevi	IL SOLE 24 ORE 22.01.2024	Nel caso in cui gli intermediari incassino oppure intervengano nei pagamenti dei canoni o corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, devono operare una ritenuta del 21% sull'ammontare corrisposto al beneficiario e a provvedere al relativo versamento e certificazione.
Conversione dei premi di risultato in welfare	IL SOLE 24 ORE 22.01.2024	La legge di Bilancio 2024 ha ridotto al 5% l'aliquota dell'imposta sostitutiva applicabile ai premi di produttività erogati nel 2024, applicabile su un importo massimo di premio pari a 3000 euro, unicamente ai titolari di un reddito da lavoro dipendente non superiore a 80.000 euro nel periodo d'imposta 2023.
Nuove regole per le compensazioni	ITALIA OGGI 22.01.2024	Dal 1.02.2024 è possibile inviare la dichiarazione annuale Iva 2024 per poter utilizzare in compensazione orizzontale, al di sopra della soglia libera di 5.000 euro, il credito d'imposta dell'anno 2023 risultante

dalla dichiarazione annuale. L'altra novità riguarda la generalizzazione dell'obbligo di trasmettere i modelli f24 con compensazioni tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Cartella di pagamento senza avviso bonario

ITALIA OGGI
23.01.2024

Il D.lgs. 219/2023, modificando lo Statuto del contribuente, stabilisce che i provvedimenti di iscrizione a ruolo, emessi senza essere preceduti dall'avviso bonario, non saranno più nulli ma solamente annullabili.

Riforma fiscale

ITALIA OGGI
23.01.2024

Il D.lgs. 221/2023 ha potenziato il regime all'adesione volontaria dell'adempimento collaborativo anche se non tutte le nuove modifiche trovano applicazione immediata.

Compensazioni escluse dall'home banking

IL SOLE 24 ORE
24.01.2024

L'art. 1, c. 94 e segg. L. 213/2023 prevede nuove restrizioni in materia di compensazioni. Da luglio, infatti, sarà possibile presentare tramite home banking solo i modelli senza compensazione. È inoltre esclusa ogni compensazione (ad eccezione di quella verticale) per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione, scaduti e non sospesi, per un importo complessivo superiore a 100.000 euro.

Paesi ad alto rischio riciclaggio

ITALIA OGGI
24.01.2024

Il Regolamento europeo 2024/163, che ha aggiornato la lista dei Paesi ad alto rischio riciclaggio, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea 18.01.2024 serie L. Dal 7.02.2024, dove non sono più comprese in tale lista le isole Cayman e la Giordania.

Crediti non spettanti e inesistenti

IL SOLE 24 ORE
25.01.2024

La bozza di decreto di riforma fiscale in materia di accertamento, stabilisce che gli atti di recupero dei crediti d'imposta non spettanti a partire dal 30.04.2024 vanno notificati entro il 5° anno successivo a quello di relativo utilizzo, mentre quelli che si riferiscono a crediti inesistenti vanno notificati entro l'8° anno successivo. Per l'inesistenza, è necessario che il credito sia contemporaneamente mancante, in tutto o

		in parte, del presupposto costitutivo e non sia riscontrabile mediante la liquidazione delle dichiarazioni e i controlli formali. Se manca uno dei 2 requisiti, si parla di credito non spettante.
Concordato preventivo biennale	IL SOLE 24 ORE 27.01.2024	Non tutte le partite Iva possono accedere al concordato preventivo biennale e una volta ammessi l'accordo potrebbe anche cessare prima della scadenza, per effetto delle cause di esclusione e decadenza previste dal decreto.
Aggiornata la guida sul bollo sulle fatture elettroniche	IL SOLE 24 ORE 26.01.2024	L'Agenzia delle Entrate ha aggiornato la guida inerente le modalità di calcolo, versamento e relative tempistiche dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche.
Novità in tema di accertamento	IL SOLE 24 ORE 27.01.2024	Con la riforma fiscale, la materia dell'accertamento è stata modificata, così configurandosi una serie di situazioni legate a un atto "prodromico" rispetto a un avviso di accertamento emesso a partire dal 30 aprile.
Adeguamento rimanenze di magazzino	ITALIA OGGI 27.01.2024	A livello operativo, l'adeguamento del magazzino al 1.01.2023 può avvenire eliminando le esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi e/o iscrivendo le esistenze iniziali in precedenza omesse.

L'Agenzia interpreta



Applicazione inedita dell'imposta sostitutiva

INTERPELLO
N. 12
DEL 22.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, considera abusiva un'operazione di riorganizzazione aziendale dove gli immobili strumentali sono ricongiunti all'azienda in una newco che passa sotto il controllo dell'acquirente.

Verifica pertinenza fotovoltaico

INTERPELLO
N. 11
DEL 22.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che al fine di verificare la connessione della produzione di energia fotovoltaica, il confronto tra il volume d'affari derivante da questa attività e quello derivante dall'attività agricola va considerando la produzione complessiva.

Detrazione mutui prima casa con immobile locato

INTERPELLO
N. 13
DEL 22.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel caso di immobile che risultava locato, al fine di beneficiare della detrazione degli interessi passivi e relativi oneri accessori, relativi al mutuo ipotecario contratto per l'acquisto di un'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale e delle sue pertinenze, occorre che sia stato notificato al locatario l'atto di intimazione di licenza o di sfratto per finita locazione entro 3 mesi e che l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale entro un anno.

Bonus investimenti 4.0 per beni gratuitamente devolvibili

INTERPELLO
N. 14
DEL 24.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito la causa di esclusione dal credito d'imposta per investimenti 4.0 prevista per i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti "in concessione e a tariffa" nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle telecomunicazioni, dello smaltimento rifiuti, confermando la preclusione al beneficio per tali soggetti.

Tassazione quote auto-estinguibili di Srl

INTERPELLO
N. 15
DEL 24.01.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le somme ricevute da persone fisiche non imprenditori, titolari di quote auto-estinguibili di Srl, si devono

		considerare redditi di capitale, tassati al 26%.
Scissione e riserve parzialmente affrancate	INTERPELLO N. 17 DEL 24.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha esaminato il caso della rivalutazione dei beni e delle partecipazioni (art. 110 D.L. 104/2020, con riferimento alla modalità di ripartizione della riserva in sospensione, parzialmente affrancata).
Duplicazione onere Iva a carico del cessionario	INTERPELLO N. 20 DEL 26.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la duplicazione dell'onere Iva a carico del cessionario, per effetto dell'intreccio tra inversione contabile, rivalsa post accertamento e pro-rata, non può essere rimediata attraverso la detrazione in dichiarazione annuale, ma tramite un'istanza di rimborso.

Il Giudice ha sentenziato



Limiti generali al finanziamento soci

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 27366/2023

La Cassazione, con l'ordinanza, ha esaminato le conseguenze fiscali di un finanziamento soci non in linea con le regole del buon governo societario.

Notifica a residente estero

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA LOMBARDIA
N. 2132/2023

La Corte di giustizia di secondo grado della Lombardia ha chiarito che si può considerare legittima la notifica degli atti tributari destinati a contribuenti non residenti, anche in caso di variazione dell'indirizzo di residenza estera, se viene eseguita presso il precedente indirizzo di residenza estera entro 60 giorni dal trasferimento, anche se la stessa si è poi perfezionata oltre questo lasso temporale.

Avvisi di accertamento emesso nei termini emergenziali

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DEL MOLISE
N. 326/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Molise ha sancito che la nullità dell'avviso di accertamento nel caso in cui non sia stata fornita la prova che l'atto è stato emesso entro il termine di sospensione dell'emergenza Covid, ossia il 31.12.2020, previsto dall'art. 157 D.L. 34/2020.

Prelievi sospetti

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2129/2023

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che il commercialista deve segnalare l'operazione sospetta della società cliente di cui tiene la contabilità, che ha effettuato numerosi ed ingenti prelievi per contanti dal conto bancario.

Detrazione Iva negata

CORTE DI GIUSTIZIA
EUROPEA
C-537/22

La Corte di Giustizia Europea ha sancito che l'Amministrazione Finanziaria deve provare oggettivamente la mancata diligenza del soggetto passivo se l'intento è quello di negare il diritto alla detrazione dell'Iva emergente da fatture ritenute soggettivamente inesistenti.

Accertamento bancario

CORTE DI
CASSAZIONE

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che l'Amministrazione

	N. 1781/2024	Finanziaria può chiedere la provenienza dei soldi versati sui conti correnti a tutti i contribuenti, compresi dipendenti pubblici, privati cittadini e pensionati.
Escussione diritta per garanzia fideiussoria	CORTE DI CASSAZIONE N. 35688/2023	La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che non c'è connessione tra polizza fideiussoria (garante concedente) e rapporto d'imposta.
Rimborso imposte pagate in Italia per residente negli Emirati	CORTE DI CASSAZIONE N. 994/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che il soggetto residente negli Emirati Arabi può ottenere il rimborso delle imposte versate in Italia.
Finanziamento soci senza imposte di registro	CORTE DI CASSAZIONE N. 1960/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che non va versata l'imposta di registro quando l'intero importo del finanziamento soci, stipulato in forma orale e contenuto in una deliberazione di aumento o di riduzione del capitale sociale, è imputato ad aumento del capitale sociale o a copertura di perdite.
Iva agevolata per manutenzioni abitazioni	CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA C-433/22	La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che la normativa nazionale può prevedere "l'applicazione di un'aliquota ridotta di Iva a servizi di riparazione e di ristrutturazione di abitazioni private se le abitazioni coinvolte siano effettivamente utilizzate a fini abitativi alla data in cui tali operazioni hanno luogo".
Aliquota agevolata anche sul terreno di pertinenza della prima casa	CORTE DI CASSAZIONE N. 2351/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che se il contratto è soggetto a imposta di registro, al valore del fabbricato e al valore del terreno di pertinenza si applica l'aliquota del 2% mentre se la cessione è imponibile ai fini Iva l'aliquota è del 4%.
Imposta di registro su finanziamento imputato a capitale	CORTE DI CASSAZIONE N. 1960/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che in tema di imposta di registro, la delibera assembleare di aumento di capitale realizzato con l'imputazione di un finanziamento del socio, concluso in forma verbale, non soggiace al prelievo in quanto il contratto

menzionato esaurisce contestualmente i suoi effetti e dunque opera la causa di esclusione ex art. 22, c. 2 del Tur.

**Enunciazione
dell'atto e caso
d'uso**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2296/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha precisato che l'enunciazione di un atto non registrato contenuta in un atto sottoposto a registrazione, non è qualificabile come "caso d'uso" ai fini dell'imposta di registro.

Crediti sequestrabili

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3108/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha confermato il principio in base al quale i crediti derivati da una sospetta frode possono essere oggetto di sequestro, anche se si trovano presso un terzo completamente in buona fede, come un istituto di credito.

In breve

Entro il 31 gennaio l'invio delle Spese sanitarie del secondo semestre 2023

È in scadenza, il prossimo 31 gennaio per i soggetti operanti nel settore sanitario e che sono tenuti a trasmettere al Sistema tessera sanitaria del Ministero dell'Economia e delle finanze i dati relativi alle spese sostenute nel secondo semestre del 2023 dalle persone fisiche, ai fini della precompilazione delle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta 2023.

Ai sensi dell'art. 3 comma 3 del DLgs. 175/2014, infatti, i soggetti quali i medici chirurghi, i professionisti sanitari, le strutture sanitarie e le farmacie devono trasmettere al Sistema TS i dati riguardanti le fatture, gli scontrini fiscali e gli eventuali rimborsi relativi alle spese sostenute da ciascun assistito, che vengono poi messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate.

Nello specifico, questi soggetti inviano tutte le fatture relative a prestazioni sanitarie, certificative, a carattere peritale rilasciate alle persone fisiche, indicando:

- la modalità di pagamento delle spese, che deve essere tracciabile per tutti gli oneri sostenuti a esclusione delle spese di acquisto di medicinali, dispositivi medici o prestazioni sanitarie rese da strutture pubbliche o private accreditate al SSN;
- le informazioni relative agli eventuali contributi riconosciuti dalla normativa vigente, riportate sui documenti.

Dal punto di vista soggettivo si ricorda che, a decorrere dalle spese sostenute dal 1° gennaio 2023, come previsto dal DM 22 maggio 2023, anche gli infermieri pediatrici iscritti all'Albo di cui al DM 17 gennaio 1997 n. 70 sono tenuti a comunicare i dati delle spese sostenute al Sistema TS.

Tali soggetti, entro il termine del 31 gennaio 2024, trasmettono i dati delle spese dell'intero anno 2023 e non solo del secondo semestre come gli altri soggetti. A decorrere dalle spese sostenute dal 1° gennaio 2024, i termini di trasmissione dei dati per gli infermieri pediatrici saranno i medesimi previsti per gli altri soggetti.

In particolare, ai sensi dell'art. 12 del D.lgs. 1/2024, i soggetti tenuti all'invio dei dati delle spese sanitarie al Sistema TS, a partire dalle spese sostenute nel 2024, trasmetteranno i dati con cadenza semestrale entro i termini che saranno stabiliti da un decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze.

Oltre alla scadenza per la trasmissione dei dati da parte dei soggetti obbligati, il 31 gennaio è anche il termine per le persone fisiche per esercitare, in relazione alle spese sostenute nel 2023, l'opposizione all'utilizzo dei dati delle spese sanitarie, tramite un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

La suddetta comunicazione, come previsto dal provv. Agenzia delle Entrate 6 maggio 2019 n. 115304, è trasmessa all'Agenzia delle Entrate:

- mediante posta elettronica;
- via telefono;
- recandosi personalmente presso un ufficio territoriale.

La comunicazione deve contenere la tipologia di spesa da escludere, il codice fiscale del contribuente, gli altri dati anagrafici previsti e il numero di identificazione posto sul retro della tessera sanitaria con la relativa data di scadenza. Sul sito dell'Agenzia delle Entrate è presente un modello fac-simile di richiesta.

L'opposizione all'utilizzo dei dati relativi a una tipologia di spesa comporta che le spese della tipologia selezionata e i relativi rimborsi non siano più resi disponibili all'Agenzia delle Entrate per l'elaborazione della dichiarazione precompilata.

In alternativa, ciascun assistito può esercitare l'opposizione in relazione a singole spese dal 9 febbraio all'8 marzo 2024, accedendo all'area riservata del sito del Sistema tessera sanitaria tramite tessera sanitaria TS-CNS, SPID o carta di identità elettronica (CIE).

L'esercizio dell'opposizione in relazione a singole spese poteva avvenire:

- nel caso di scontrino parlante, non comunicando al soggetto che emette lo scontrino il codice fiscale riportato sulla tessera sanitaria;
- negli altri casi, chiedendo verbalmente al medico o alla struttura sanitaria l'annotazione dell'opposizione sul documento fiscale.

Controlli sulle partite IVA chiuse

La lotta contro l'utilizzo di partite IVA false o inattive è stata ulteriormente rafforzata tramite l'articolo 1, comma 99 della legge di bilancio 2024.

Le conseguenze dei controlli sulle partite IVA stabilite dall'art. 35 comma 15-bis.2 del DPR 633/72, si applicano adesso anche nei casi in cui l'Agenzia delle Entrate notifichi un provvedimento di cessazione al soggetto passivo che ha chiuso la partita IVA entro i 12 mesi precedenti. Nel caso in cui la partita IVA venga chiusa per effetto dell'art. 35 comma 15-bis.1 del DPR 633/72, non è possibile compensare in modo orizzontale imposte con altri tributi o contributi dal momento in cui viene notificato il provvedimento di esclusione, nel caso in cui l'Ufficio non riceva dal soggetto le informazioni richieste. Il divieto si applica a prescindere dal tipo e dall'importo dei crediti, anche se non sono maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento e rimane fino a quando la partita IVA risulti cessata (art. 17 comma 2-quater del D.lgs. 241/97).

Se il soggetto procede comunque con l'utilizzo di un credito in compensazione, nonostante il divieto imposto, lo scarto del modello F24 viene comunicato tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate al soggetto che ha trasmesso il modello (art. 17 comma 2-sexies del D.lgs. 241/97).

Il soggetto passivo che si è visto notificare il provvedimento di cessazione della partita IVA sulla base di specifici elementi di rischio, deve comparire di "persona" presso l'Ufficio al fine di esibire le proprie scritture contabili o altra documentazione. Nello specifico, per dimostrare l'assenza dei profili di rischio contestati, deve fornire prova del possesso dei requisiti richiesti dagli artt. 4 e 5 del DPR 633/72 e del regolare esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione. Se il soggetto non si presenta o se quanto risulta dalla documentazione non è sufficiente, oltre al provvedimento di cessazione della partita IVA e al divieto di compensazione, l'Agenzia delle Entrate irroga una sanzione pari a 3.000 euro, ai sensi dell'art. 11 comma 7-quater del D.lgs. 471/97, senza possibilità di applicare il c.d. "cumulo giuridico".

Il nuovo comma 15-bis.3 dell'art. 35 del DPR 633/72 stabilisce che questa sanzione può essere applicata anche se il provvedimento di cessazione della partita IVA viene notificato in caso di chiusura della partita Iva entro gli ultimi 12 mesi. La partita IVA viene inoltre

esclusa dalla banca dati VIES e l'effettiva cessazione della stessa può essere riscontrata anche da clienti e fornitori sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione dedicata allo specifico servizio di verifica, come stabilito dal provv. 16 maggio 2023 n. 156803.

L'art. 35 comma 15-bis.2 del DPR 633/72 stabilisce infine che il soggetto passivo che intende riaprire la partita IVA cessata deve rilasciare una polizza fideiussoria o una fideiussione bancaria di durata triennale e di importo pari a 50.000 euro, in via ordinaria. Se però prima del provvedimento di cessazione della partita Iva sono state commesse violazioni fiscali di importo superiore, l'importo chiesto come fideiussione può anche superare la soglia dei 50.000 euro.

L'Approfondimento

Visto di conformità – mancata apposizione

PREMESSA

Nota anche come “**visto leggero**” il visto di conformità:

- è stato introdotto nel sistema tributario domestico dal Dlgs n. 241/1997;
- rappresenta uno dei livelli di controllo sulla corretta applicazione delle disposizioni tributarie;
- è uno strumento attribuito dal Legislatore a soggetti diversi dal Fisco.

Premesso ciò, osserviamo che:

- il soggetto autorizzato ad apporre il visto di conformità sulla dichiarazione fiscale attesta di aver eseguito tutti i controlli richiesti dalla normativa sottoscrivendo la dichiarazione e trasmettendo la stessa all'Agenzia delle Entrate;
- dal “**Memorandum ad uso dei professionisti**”, liberamente scaricabile dal sito internet dell'Amministrazione, ricaviamo che “**Attraverso l'apposizione del visto di conformità sulle dichiarazioni fiscali il legislatore ha inteso:**
 - ✓ **garantire ai contribuenti assistiti il corretto adempimento di alcuni obblighi tributari;**
 - ✓ **agevolare l'Amministrazione finanziaria nella selezione delle posizioni da controllare e nell'esecuzione dei controlli di propria competenza;**
 - ✓ **contrastare il fenomeno legato alle compensazioni di crediti inesistenti;**
 - ✓ **semplificare le procedure legate alla richiesta dei rimborsi IVA;**
 - ✓ **ostacolare indebite cessioni di credito d'imposta o sconti in fattura non dovuti, riguardanti interventi di recupero del patrimonio edilizio, di efficienza energetica, di rischio sismico, di realizzazione di impianti fotovoltaici, di colonnine di ricarica e di abbattimento delle barriere architettoniche”.**

Di seguito, dopo aver riepilogato brevemente le regole generali focalizzeremo la nostra attenzione sulla possibilità di;

- regolarizzare una dichiarazione fiscale infedele già vistata e tramessa all'Agenzia delle Entrate;

- integrare una dichiarazione fiscale priva del visto di conformità.

VISTO DI CONFORMITÀ - ASPETTI GENERALI

Individuando i soggetti abilitati all'apposizione e le relative modalità di rilascio l'art. 35 del Dlgs n. 241/1997¹ è la norma di riferimento in materia di visto di conformità.

Gli effetti legati al rilascio di un visto di conformità infedele sono regolamentati, invece, dall'art. 39, comma 1, lett. a) del Dlgs n. 241/1997², una disposizione che è stata nel corso del tempo oggetto di modifiche.

¹ L'art. 35 del Dlgs n. 241/1997 afferma che: "1. Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32, comma 1, lett. a), b) e c), su richiesta del contribuente:

- a) rilascia un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro, alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile;
- b) assevera che gli elementi contabili ed extracontabili comunicati all'amministrazione finanziaria e rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore corrispondono a quelli risultanti dalle scritture contabili e da altra documentazione idonea.

2. Il responsabile dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32, comma 1, lett. d), e) e f):

- a) rilascia, su richiesta del contribuente, un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni unificate alla relativa documentazione;
- b) rilascia, a seguito della attività di cui alla lett. c) del comma 3 dell'art. 34, un visto di conformità dei dati esposti nelle dichiarazioni alla relativa documentazione.

3. I soggetti indicati alle lett. a) e b), del comma 3 dell'art. 3 del DPR n. 322/1998, abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, rilasciano, su richiesta dei contribuenti, il visto di conformità e l'asseverazione di cui ai commi 1 e 2, lett. a), del presente articolo relativamente alle dichiarazioni da loro predisposte".

² L'art. 39, comma 1 lett. a) del Dlgs n. 241/1997 prevede che: "1. Salvo che il fatto costituisca reato e ferma restando l'irrogazione delle sanzioni per le violazioni di norme tributarie:

- a) ai soggetti indicati nell'art. 35 che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele si applica la sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582. Se il visto infedele è relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'art. 13 del regolamento di cui al DM n. 164/1999, non si applica la sanzione di cui al periodo precedente e i soggetti di cui all'art. 35 sono tenuti al pagamento di una somma pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente. Costituiscono titolo per la riscossione mediante ruolo di cui al DPR n. 602/1973, le comunicazioni con le quali sono richieste le somme di cui al periodo precedente. Eventuali controversie sono devolute alla giurisdizione tributaria. Sempreché l'infedeltà del visto non sia già stata contestata con la comunicazione di cui all'art. 26, comma 3-ter, del regolamento di cui al DM n. 164/1999, il Centro di assistenza fiscale o il professionista può trasmettere una dichiarazione rettificativa del contribuente, ovvero, se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, può trasmettere una comunicazione dei dati relativi alla rettifica il cui contenuto è definito con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. In tal caso la somma dovuta è ridotta ai sensi dell'art. 13 del Dlgs n. 472/1997. La violazione è punibile in caso di liquidazione delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, di cui all'art. 36-bis del DPR n. 600/1973, e in caso di controllo ai sensi degli artt. 36-ter e ss. del medesimo decreto, nonché in caso di liquidazione dell'imposta dovuta in base alle dichiarazioni e in caso di controllo di cui agli artt. 54 e ss. del DPR n. 633/1972. La violazione è punibile a condizione che non trovi applicazione l'art. 12-bis del DPR n. 602/1973. In caso di ripetute violazioni, ovvero di

In particolare:

- l'art. 6 del Dlgs n. 175/2014, introducendo il legittimo affidamento per i contribuenti che si rivolgono ai Caf (Centri di assistenza fiscale) o ai professionisti abilitati per la presentazione della dichiarazione dei redditi ha statuito che **“Salvo il caso di presentazione di dichiarazione rettificativa, se il visto infedele è relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'art. 13, del DM n. 164/1999, i soggetti indicati nell'art. 35 sono tenuti nei confronti dello Stato o del diverso ente impositore al pagamento di una somma pari all'importo dell'imposta, della sanzione e degli interessi che sarebbero stati richiesti al contribuente ai sensi dell'art. 36-ter del DPR n. 600/1973, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.....”** ;
- l'art. 7-bis del DL n. 4/2019 ha successivamente introdotto ulteriori emendamenti³.

Ebbene, allo stato attuale la vigente normativa prevede che il Caf o il professionista abilitato possono procedere all'invio di una dichiarazione rettificativa, ovvero nel caso di rifiuto del contribuente, alla trasmissione di una comunicazione dei dati attinenti alla modifica, secondo il modello istituito con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, se l'infedeltà

violazioni particolarmente gravi, è disposta a carico dei predetti soggetti la sospensione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione, per un periodo da uno a tre anni. In caso di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'inibizione dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità e l'asseverazione. Si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione. Le sanzioni di cui al presente comma non sono oggetto della maggiorazione prevista dall'art. 7, comma 3, del Dlgs n. 472/1997”.

³ Recentemente detta norma è stata nuovamente aggiornata dall'art. 1 della Legge n. 197/2022. In particolare, con decorrenza 1.1.2024:

- è stato previsto che **“ai soggetti indicati nell'art. 35 che rilasciano il visto di conformità, ovvero l'asseverazione, infedele si applica la sanzione amministrativa da € 258 ad € 2.582. Se il visto infedele è relativo alla dichiarazione dei redditi presentata con le modalità di cui all'art. 13 del regolamento di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 maggio 1999, n. 164, non si applica la sanzione di cui al periodo precedente e i soggetti di cui all'art. 35 sono tenuti al pagamento di una somma pari al 30 per cento della maggiore imposta riscontrata, sempre che il visto infedele non sia stato indotto dalla condotta dolosa o gravemente colposa del contribuente.....”** (lett. a));
- sono state abrogate le lett. a-bis) e a-ter) previste nella versione ante Legge n. 197/2022;
- è stato sostituito il comma 3 dell'art. 5 del Dlgs n. 175/2014 con il seguente **“Nel caso di presentazione della dichiarazione precompilata, anche con modifiche, effettuata mediante CAF o professionista, il controllo formale è effettuato nei confronti del CAF o del professionista, anche con riferimento ai dati relativi agli oneri, forniti da soggetti terzi, indicati nella dichiarazione precompilata fermo restando a carico del contribuente il pagamento delle maggiori imposte e degli interessi. Il controllo della sussistenza delle condizioni soggettive che danno diritto alle detrazioni, alle deduzioni e alle agevolazioni è effettuato nei confronti del contribuente”**.

del visto di conformità non è già stata constatata dall'Ufficio con la comunicazione ex art. 26, comma 3-ter del Regolamento di cui al DM n. 164/1999⁴.

Pertanto, se la violazione non è già constatata dall'Amministrazione finanziaria:

- la somma dovuta è ridotta ai sensi dell'art. 13 del Dlgs n. 472/1997;
- la maggiore imposta con i relativi interessi sono richiesti al contribuente.

Detto ciò, segnaliamo anche il parere espresso dall'Ufficio con la circolare n. 14/E/2023 sul comma 3-quater del citato art. 26.

Nello specifico l'Amministrazione Finanziaria ha rilevato che il comma 3-quater non pare coordinarsi con le nuove disposizioni nella parte in cui prevede che le somme dovute dal Raf/Caf o dal professionista abilitato risultano **“*pari all'imposta, agli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione e alla sanzione di cui all'art. 13, del Dlgs n. 471/1997, ridotta a due terzi*”**.

La riduzione a 2/3 deve ritenersi applicabile, infatti, al 30% della maggiore imposta riscontrata, così come indicato dall'art. 39, comma 1, lett. a) del Dlgs n. 241/1997.

⁴ L'art. 26 del Regolamento di cui al DM n. 164/1997 dispone che: “1. Per il controllo formale delle dichiarazioni, di cui all'art. 36-ter del DPR n. 600/1973, come sostituito dall'art. 13 del Dlgs n. 241/1997, sono definiti appositi criteri selettivi finalizzati a verificare la correttezza del visto di conformità rilasciato.

2. In sede di programmazione dell'attività di controllo e di verifica, sono definiti appositi criteri selettivi finalizzati a riscontrare la correttezza della certificazione rilasciata.

3. In caso di controllo o di richiesta di documenti e di chiarimenti al contribuente, salvo quanto previsto nel comma 3-bis, sarà contestualmente informato anche il responsabile dell'assistenza fiscale o il professionista che ha rilasciato il visto di conformità, ovvero il certificatore.

3-bis. Ai fini della verifica del visto di conformità, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di trasmissione della dichiarazione, l'Agenzia delle entrate trasmette in via telematica le richieste di documenti e di chiarimenti relative alle dichiarazioni di cui all'art. 13 al centro di assistenza fiscale e al responsabile dell'assistenza fiscale o al professionista che ha rilasciato il visto di conformità, per la trasmissione in via telematica all'Agenzia delle entrate entro sessanta giorni della documentazione e dei chiarimenti richiesti.

3-ter. L'esito del controllo di cui al comma 3-bis, è comunicato in via telematica al centro di assistenza fiscale e al responsabile dell'assistenza fiscale o al professionista con l'indicazione dei motivi che hanno dato luogo alla rettifica dei dati contenuti nella dichiarazione per consentire anche la segnalazione di eventuali dati ed elementi non considerati o valutati erroneamente in sede di controllo del visto di conformità entro i sessanta giorni successivi al ricevimento della comunicazione.

3-quater. Le somme che risultano dovute a seguito dei controlli di cui al comma 3-bis, possono essere pagate entro sessanta giorni dal ricevimento della comunicazione prevista dal comma 3-ter, con le modalità indicate nell'art. 19, del Dlgs n. 241/1997. In tal caso, l'ammontare delle somme dovute è pari all'imposta, agli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione e alla sanzione di cui all'art. 13, del Dlgs n. 471/1997, ridotta a due terzi. Per la riscossione coattiva delle somme si applicano le disposizioni previste dal DPR n. 602/1973, con riferimento alle somme dovute ai sensi dell'art. 36-ter, del DPR n. 600/1973”.

I CONTROLLI PREVENTIVI

Come indicato nella circolare n. 14/E/2023 il Caf o il professionista abilitato, nell'espletamento delle attività inerenti al rilascio del visto di conformità e ai fini dell'eventuale responsabilità, sono tenuti ad effettuare i controlli disposti dall'art. 2 del DM n. 164/1999⁵.

Tuttavia, le conseguenze derivanti dall'apposizione di un visto di conformità infedele, ex art. 39 del Dlgs n. 241/1997, variano in funzione dei controlli effettuati.

Pertanto, la responsabilità per il rilascio del visto di conformità infedele è conseguenza diretta del fatto che siano state fatte o meno le seguenti verifiche.

VERIFICHE	
<i>Della corrispondenza dell'ammontare delle ritenute, anche a titolo di addizionali, con quello delle relative certificazioni esibite.</i>	<i>Delle detrazioni d'imposta spettanti in base alle risultanze dei dati della dichiarazione e ai documenti presentati dal contribuente.</i>
<i>Delle deduzioni dal reddito spettanti in base alle risultanze dei dati della dichiarazione e ai documenti presentati dal contribuente.</i>	<i>Dei crediti d'imposta spettanti in base ai dati risultanti dalla dichiarazione e ai documenti prodotti dal contribuente.</i>

Relativamente alla documentazione esibita dal contribuente per consentire i controlli, diversi da quelli formali di cui all'art. 36-ter del DPR n. 600/1973, il Caf o il professionista abilitato risultano, invece, responsabili se non sono stati correttamente verificati i seguenti elementi.

⁵ L'art. 2 del DM n. 164/1999 dispone che: "1. Il rilascio del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 2, lett. a), del Dlgs n. 241/1997, implica il riscontro della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze della relativa documentazione e alle disposizioni che disciplinano gli oneri deducibili e detraibili, le detrazioni e i crediti d'imposta, lo scomputo delle ritenute d'acconto. 2. Il rilascio del visto di conformità di cui all'art. 35, comma 1, lett. a), del Dlgs n. 241/1997, implica, inoltre:

- a) la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
- b) la verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione;
- c) lettera soppressa dal D. 18.1.2001, n. 14".

VERIFICA NON CORRETTA		
<i>Della corrispondenza dell'ammontare degli imponibili con quello delle relative certificazioni esibite (CU).</i>	<i>Dell'ultima dichiarazione presentata in caso di eccedenza d'imposta per la quale si è richiesto il riporto nella successiva dichiarazione dei redditi.</i>	<i>Delle detrazioni d'imposta non eccedenti i limiti previsti dalla legge e della corrispondenza con le risultanze dei dati della dichiarazione.</i>
<i>Delle deduzioni dal reddito non superiori ai limiti previsti dalla legge e della corrispondenza alle risultanze dei dati della dichiarazione.</i>	<i>Dei crediti d'imposta non eccedenti le misure previste per legge e spettanti sulla base dei dati risultanti dalla dichiarazione.</i>	<i>Degli attestati degli acconti versati o trattenuti.</i>

Sempre in tema di controlli il citato documento di prassi n. 14/E/2023 precisa, inoltre, che **“la verifica su elementi oggetto del controllo sopra indicato ovvero quella effettuata su elementi oggetto del controllo di cui al citato art. 36-ter può essere valutata anche ai sensi dell’art. 39, commi 4 e 4-ter, del Dlgs n. 241 del 1997, nell’ambito della condotta dei CAF ai fini dell’applicazione delle sanzioni non pecuniarie e pecuniarie ivi previste (revoca/sospensione dell’autorizzazione all’esercizio dell’assistenza fiscale, mancato rispetto dei livelli di servizio).**

La definitività del rapporto non si verifica se il Centro di assistenza fiscale o il professionista, successivamente alla trasmissione della dichiarazione e prima dell’eventuale comunicazione prevista dall’art. 26, comma 3-ter, del DM n. 164/1999, si accorgono in sede di controllo di aver commesso errori in relazione al visto rilasciato e trasmettono una dichiarazione rettificativa del contribuente ovvero una comunicazione in rettifica se il contribuente non intende presentare la nuova dichiarazione, come specificato nel paragrafo Dichiarazione rettificativa.

Inoltre, la definitività del rapporto non si verifica in relazione alla mancata sussistenza delle condizioni soggettive attestate dal contribuente e delle situazioni autocertificate elencate nel prospetto allegato alla presente circolare ovvero in relazione alla

correttezza degli elementi reddituali indicati dal contribuente per le quali il controllo continua ad essere eseguito in capo al contribuente”.

Per quanto attiene alla circostanza per la quale **“il contribuente non intende presentare una nuova dichiarazione”** dalla circolare n. 14/E/2023 ricaviamo, infine, che detta condizione s’intende soddisfatta **“attraverso l’acquisizione della prova che l’intermediario abbia comunicato al contribuente per iscritto (ad esempio tramite raccomandata o telegramma) al domicilio fiscale del contribuente o al diverso indirizzo comunicato da quest’ultimo al Caf o al professionista, l’invito a presentare una nuova dichiarazione. La prova dell’effettuazione della comunicazione può essere costituita anche dalla notizia della società incaricata della trasmissione che il destinatario non può essere raggiunto. Non appare pertanto necessario esibire la prova dell’esplicito diniego del contribuente”.**

IL RECENTE ORIENTAMENTO DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE

LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 292/E/2020

Trattando di un caso specifico l’Ufficio nella risposta a interpello n. 292/E/2020 ha chiarito che l’apposizione in sede di dichiarazione integrativa del visto di conformità consente al contribuente di fruire dell’esonero della prestazione della garanzia ai fini di un rimborso IVA, anche quando detta garanzia è stata precedentemente richiesta dall’Amministrazione Finanziaria per l’erogazione del rimborso.

A tal riguardo si ricorda che ai fini dell’esonero della prestazione di garanzia il contribuente, oltre a non trovarsi nelle ipotesi di rischio di cui all’art. 38-bis, comma 4, lett. a), b) e d) del DPR n. 633/1972⁶, deve presentare la dichiarazione IVA o alternativamente il modello TR, muniti:

⁶ L’art. 38-bis, comma 4, lett. a), b) e d) del DPR n. 633/1972 afferma che: “Sono eseguiti previa prestazione della garanzia di cui al comma 5 i rimborsi di ammontare superiore a ((30.000 euro)) quando richiedi:

- a) da soggetti passivi che esercitano un’attività d’impresa da meno di due anni diversi dalle imprese start-up innovative di cui all’art. 25 del DL n. 179/2012, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 221/2012;
- b) da soggetti passivi ai quali, nei due anni antecedenti la richiesta di rimborso, sono stati notificati avvisi di accertamento o di rettifica da cui risulti, per ciascun anno, una differenza tra gli importi accertati e quelli dell’imposta dovuta o del credito dichiarato superiore:
 - 1) al 10 per cento degli importi dichiarati se questi non superano 150.000 euro;

- di visto di conformità o della sottoscrizione alternativa;
- della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà attestante il possesso dei requisiti patrimoniali e contributivi, di cui all'art. art. 38-bis, comma 3, del DPR n. 633/1972⁷.

Diversamente, il rimborso può essere erogato solo previa presentazione della garanzia nelle forme previste dal successivo comma 5, dell'art. 38-bis del DPR n. 633/1972⁸.

Resta inteso ovviamente che in presenza di un visto di conformità l'Ufficio deve sempre verificare che il soggetto che lo ha apposto rientri o meno nell'elenco professionisti tenuto dalla stessa Amministrazione Finanziaria.

-
- 2) al 5 per cento degli importi dichiarati se questi superano 150.000 euro ma non superano 1.500.000 euro;
 - 3) all'1 per cento degli importi dichiarati, o comunque a 150.000 euro, se gli importi dichiarati superano 1.500.000 euro;
 - d) da soggetti passivi che richiedono il rimborso dell'eccedenza detraibile risultante all'atto della cessazione dell'attività"

⁷ L'art. 38-bis, comma 3 del DPR n. 633/1972 prevede che: "Fatto salvo quanto previsto dal comma 4, i rimborsi di ammontare superiore a ((30.000 euro))

sono eseguiti previa presentazione della relativa dichiarazione o istanza da cui emerge il credito richiesto a rimborso recante il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa di cui all'articolo 10, comma 7, primo e secondo periodo, del DL n. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 102/2009. Alla dichiarazione o istanza è allegata una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, a norma dell'art. 47 del DPR n. 445/2000, che attesti la sussistenza delle seguenti condizioni in relazione alle caratteristiche soggettive del contribuente:

- a) il patrimonio netto non è diminuito, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento; la consistenza degli immobili non si è ridotta, rispetto alle risultanze contabili dell'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40 per cento per cessioni non effettuate nella normale gestione dell'attività esercitata; l'attività stessa non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende o rami di aziende compresi nelle suddette risultanze contabili;
- b) non risultano cedute, se la richiesta di rimborso è presentata da società di capitali non quotate nei mercati regolamentati, nell'anno precedente la richiesta, azioni o quote della società stessa per un ammontare superiore al 50 per cento del capitale sociale;
- c) sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi".

⁸ L'art. 38-bis, comma 5 del DPR n. 633/1972 stabilisce che "La garanzia di cui al comma 4 è prestata per una durata pari a tre anni dall'esecuzione del rimborso, ovvero, se inferiore, al periodo mancante al termine di decadenza dell'accertamento, sotto forma di cauzione in titoli di Stato o garantiti dallo Stato, al valore di borsa, ovvero di fideiussione rilasciata da una banca o da una impresa commerciale che a giudizio dell'Amministrazione finanziaria offra adeguate garanzie di solvibilità ovvero di polizza fideiussoria rilasciata da un'impresa di assicurazione. Per le piccole e medie imprese, definite secondo i criteri stabiliti dal decreto del 18 aprile 2005 del Ministro delle attività produttive, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 12 ottobre 2005, n. 238, dette garanzie possono essere prestate anche dai consorzi o cooperative di garanzia collettiva fidi di cui all'art. 29 della Legge n. 317/1991, iscritti nell'albo previsto dall'art. 106 del Dlgs n. 385/1993,. Per i gruppi di società, con patrimonio risultante dal bilancio consolidato superiore a 250 milioni di euro, la garanzia può essere prestata mediante la diretta assunzione da parte della società capogruppo o controllante di cui all'art. 2359 del c.c. della obbligazione di integrale restituzione della somma da rimborsare, comprensiva dei relativi interessi, all'Amministrazione finanziaria, anche in caso di cessione della partecipazione nella società controllata o collegata. In ogni caso la società capogruppo o controllante deve comunicare in anticipo all'Amministrazione finanziaria l'intendimento di cedere la partecipazione nella società controllata o collegata. La garanzia concerne anche crediti relativi ad annualità precedenti maturati nel periodo di validità della garanzia stessa".

Ritorniamo ora al caso di specie osservando che l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 7/E/2015 aveva chiarito che:

- ***“l'art. 21 del decreto del DM n.164/1999, dispone che per l'esercizio della facoltà di rilasciare il visto di conformità, i professionisti abilitati alla trasmissione telematica delle dichiarazioni devono presentare, alla Direzione regionale territorialmente competente in ragione del domicilio fiscale, una preventiva comunicazione contenente l'indicazione dei dati personali e dei luoghi dove è esercitata l'attività, corredata della documentazione prevista dallo stesso decreto.....Il professionista è abilitato al rilascio del visto di conformità dalla data di presentazione della comunicazione e può quindi prestare assistenza fiscale, ferma restando la verifica da parte della Direzione regionale della sussistenza di tutti i requisiti richiesti dalla norma”;***
- ***“... la dichiarazione, o la richiesta di rimborso IVA infrannuale, vistata da un soggetto non abilitato al rilascio del visto di conformità si ritiene a tutti gli effetti non vistata”.***

Ebbene, date queste circostanze l'istante si chiedeva se il visto di conformità poteva o meno ***“essere apposto in sede di dichiarazione integrativa ai fini dell'ottenimento del rimborso laddove a) i presupposti di cui all'art. 38-bis comma 3 del d.P.R. n. 633/1972 si sono manifestati successivamente alla dichiarazione originaria, e b) la Società abbia già ricevuto la richiesta di garanzia, prevista dal comma 4 dello stesso articolo, a conclusione dell'attività di verifica condotta dall'Agenzia delle entrate in merito alla richiesta di rimborso IVA effettuata con la dichiarazione originaria, oggetto di successiva rettifica”.***

L'Amministrazione Finanziaria nel rispondere al quesito ha richiamato la circolare n. 67E/2015 in cui era stato già chiarito che ***“nel caso in cui il contribuente intenda apporre il visto assente nella dichiarazione originaria, potrà essere presentata la dichiarazione integrativa anche oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza della presentazione della dichiarazione”*** e, pertanto, ha ritenuto che non vi sia alcuna preclusione alla possibilità di ottenere i rimborsi richiesti senza prestazione della garanzia. Il tutto, però, a patto che nel termine previsto dall'art. 57 del DPR n. 633/1972⁹ venga

⁹ L'art. 57 del DPR n. 633/1973 dispone che: “1. Gli avvisi relativi alle rettifiche e agli accertamenti previsti nell'articolo 54 e nel secondo comma dell'art. 55 devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

presentata una dichiarazione integrativa, munita del visto di conformità precedentemente omesso, unitamente al rispetto delle ulteriori garanzie individuate dall'art. 38-bis dello stesso DPR n. 633/1972.

LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 289/E/2021 - APPOSIZIONE DEL VISTO DI CONFORMITÀ PRECEDENTEMENTE OMESSO

“...nel presupposto che l'istante non abbia ricevuto alcuna comunicazione di diniego del rimborso da parte dell'ufficio competente e che, dunque, il credito non sia già stato utilizzato in detrazione o in compensazione - verifica non eseguibile in sede d'interpello - si ritiene possibile presentare, entro il termine previsto dall'art. 57 del decreto IVA, una dichiarazione integrativa della dichiarazione annuale IVA al fine di apporvi il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in precedenza non indicati, lasciando inalterata la destinazione a rimborso del credito IVA, e ciò nonostante la prima richiesta di rimborso sia stata archiviata”.

Questo è quanto si ricava dalla risposta a interpello n. 289/E/2021, documento di prassi che riporta anche utili indicazioni in tema di dichiarazioni integrative.

Nella citata risposta a interpello l'Ufficio ha, infatti, ribadito¹⁰ che ***“il contribuente può modificare la scelta effettuata in dichiarazione annuale, relativa al credito IVA chiesto a rimborso, presentando una dichiarazione integrativa entro i termini di decadenza dell'attività di accertamento di cui all'art. 57 del decreto IVA, ossia entro il 31.12 del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria,***

2. Nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla l'avviso di accertamento dell'imposta a norma del primo comma dell'art. 55 può essere notificato entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata.

3. Nel caso di richiesta di rimborso dell'eccedenza d'imposta detraibile risultante dalla dichiarazione annuale, se tra la data di notifica della richiesta di documenti da parte dell'ufficio e la data della loro consegna intercorre un periodo superiore a quindici giorni, il termine di decadenza, relativo agli anni in cui si è formata l'eccedenza detraibile chiesta a rimborso, è differito di un periodo di tempo pari a quello compreso tra il sedicesimo giorno e la data di consegna.

4. Fino alla scadenza del termine stabilito nei commi precedenti le rettifiche e gli accertamenti possono essere integrati o modificati, mediante la notificazione di nuovi avvisi, in base alla sopravvenuta conoscenza di nuovi elementi da parte dell'Agenzia delle entrate. Nell'avviso devono essere specificamente indicati, a pena di nullità, i nuovi elementi e gli atti o fatti attraverso i quali sono venuti a conoscenza dell'ufficio dell'imposta sul valore aggiunto”.

¹⁰ Si vedano in tal senso le circolari n. 32/E/2014, § 2.2.1, n. 35/E/2015, e recentemente le risposte a interpello n. 231/E/2020 e n. 292/E/2020.

con riferimento ai periodi d'imposta successivi al 2015, ovvero non oltre il 31.12 del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria, per i periodi d'imposta precedenti al 2016 (art. 8, comma 6-bis, del DPR n. 322/1998,).

Inoltre, considerato che il comma 6 dell'art. 38-bis del decreto IVA consente al contribuente, che ha chiesto il rimborso dell'IVA a credito, di scegliere tra:

- **prestare la garanzia**

ovvero

- **apporre il visto di conformità o la sottoscrizione alternativa, e presentare la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà,**

la dichiarazione integrativa può essere utilizzata anche nel caso «in cui non sia in alcun modo modificata la scelta operata dal contribuente in relazione al rimborso, ma sia esclusivamente corretta la mancata o non regolare apposizione del visto di conformità o della sottoscrizione alternativa¹¹».

In pratica, assumendo che l'istante non avesse ricevuto alcuna comunicazione di rifiuto del rimborso IVA da parte dell'ufficio competente e che, il credito non fosse già stato utilizzato in detrazione o in compensazione, l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto al contribuente, entro il termine indicato dall'art. 57 del DPR n. 633/1972, la possibilità di presentare **“una dichiarazione integrativa della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2018, al fine di apporvi il visto di conformità e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà in precedenza non indicati, lasciando inalterata la destinazione a rimborso del credito IVA, e ciò nonostante la prima richiesta di rimborso sia stata archiviata”.**

Ciò con l'ulteriore precisazione che **“trattandosi di integrazioni non riconducibili ad un errore o ad una violazione, non sono soggette a sanzioni”.**

RIFLESSIONI FINALI

Da quanto emerso in questa breve disamina possono trarsi le seguenti conclusioni:

- è possibile integrare una dichiarazione già munita di visto di conformità; ovvero
- è integrabile una dichiarazione per apporre il visto.

¹¹ Così anche la circolare n. 32/E del 2014.

L'Approfondimento

Regolarizzazione delle rimanenze finali 2023

Uno degli interventi che può interessare gli imprenditori è la possibilità di regolarizzare le rimanenze iniziali dell'esercizio 2023.

Questa disposizione è la fotocopia della precedente norma del 2020 contenuta nella Legge 488 del 1999; pertanto, in questa fase iniziale fintanto che l'Agenzia delle Entrate non emanerà un documento di prassi aggiornato, i soggetti interessati possono coltivare le istruzioni contenute nella circolare n. 115 del 2000.

È una disposizione che nasconde anche delle insidie. Infatti, se da un verso è prevista l'inapplicabilità delle sanzioni di ogni tipo, dall'altra qualche riflessione va fatta prima di proporre la regolarizzazione in quelle società dove vi sono dei dissidi sia fra i soci sia con gli amministratori.

Infatti, regolarizzare il magazzino iniziale 2023, significa che le rimanenze finali del 2022 non erano state rilevate correttamente. Se pensiamo alle società di capitali dove l'organo amministrativo redige il progetto di bilancio e lo presenta ai soci per l'approvazione quale discussione, o per meglio dire, qualche dissidio o malumore fa nascere. Si parla di dissidi, ma se la "tensione" sociale è rilevante, potrebbero nascere controversie anche di natura legale.

Quantificazione delle rimanenze

Vediamo allora cosa prevede la legge di bilancio 2024, facendo però un preambolo legato agli adempimenti richiesti sia dalle norme civilistiche che dalle disposizioni di natura fiscale. In questo caso possiamo sostenere che le previsioni vanno molto a braccetto. Infatti il codice civile richiede la redazione dell'inventario dei beni aziendali che va trascritto nel libro degli inventari mentre la normativa fiscale richiede all'articolo 15 del DPR 600/1973 che l'inventario, oltre agli elementi richiesti dal codice civile, debba indicare la consistenza dei beni raggruppati per categorie omogenee per natura e valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo.

Addentrando ulteriormente nelle previsioni fiscali il DPR 570 del 1996, in tema di inattendibilità delle scritture contabili, richiede l'indicazione nel libro degli inventari dei criteri adottati per la quantificazione delle rimanenze; l'assenza di tale indicazione comporta l'inattendibilità delle scritture contabili la cui conseguenza può portare ad un accertamento di tipo induttivo da parte del verificatore. Sempre più si nota negli atti di accertamento dell'Agenzia delle Entrate come i funzionari tentino di rendere inattendibile il magazzino per semplificarci l'attività accertativa.

Ma allora, come deve essere redatto il magazzino? Proponiamo un esempio, precisando che nessuna norma individua un modello. È solo richiesta l'indicazione della natura, qualità, quantità ed il valore. Quest'ultimo quantificato secondo i criteri di valutazione tradizionali: LIFO, FIFO, media ponderata, ecc..

Uno schema potrebbe essere il seguente:

Natura e qualità	Unità misura n°, kg, lt	Quantità	Prezzo unitario	Totale
.....				
.....				
Totale complessivo				
Il magazzino è stato valutato secondo il criterio LIFO				
Firma dell'Amministratore				

Una struttura siffatta risulterà utilissima per valutare e decidere se è opportuno aderire a questa "sanatoria" del magazzino e quindi per addivenire ad un bilancio 2023 coerente con i principi contabili a cui tutti gli imprenditori sono tenuti, non solo le società di capitali o i soggetti in contabilità ordinaria. Anche i contribuenti in contabilità semplificata hanno la necessità di avere il valore delle giacenze di magazzino corrette in quanto i calcoli che opera il software "Il tuo ISA" può evidenziare delle incoerenze che, come sappiamo, influenzano il voto di "affidabilità" fiscale.

Fatta questa analisi, vediamo ora di capire quelle che sono le previsioni della Legge di Bilancio 2024.

Ambito soggettivo

Nel comma 78 dell'articolo 1 leggiamo che possono accedere alla regolarizzazione del magazzino *"Gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono procedere, relativamente al periodo d'imposta in corso al 30/9/ 2023, all'adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR 22 dicembre 1986, n. 917"*.

La norma quindi individua negli imprenditori che non adottano i principi contabili internazionali. Ecco che troviamo:

- gli imprenditori individuali;
- le società di persone;
- le società di capitali che adottano gli O.I.C..

Come si evince dal dettato normativo, non è richiesto un particolare tipo di contabilità, quindi possono regolarizzare il magazzino:

- i soggetti che sono in contabilità ordinaria, sia per obbligo, che per opzione;
- i soggetti in contabilità semplificata.

Per i semplificati che, come sappiamo, determinano il reddito senza risentire delle rimanenze iniziali e finali, l'opportunità potrebbe essere intravista ai fini ISA. Per fare un esempio: se un contribuente gestisce una "pizzeria da asporto" di piccole dimensioni ed ha un valore di rimanenze importante (esempio 20.000 euro) sarebbe opportuno eliminare "contabilmente" quel magazzino che è di tutta evidenza inverosimile. Questo soggetto, con un valore spropositato di magazzino, avrà sicuramente un voto ISA molto basso. Ridurlo alla realtà, che per esperienza potrebbe essere di 2-3.000 euro, porterebbe il contribuente fuori da sicuri interessamenti dell'Agenzia delle Entrate.

Aspetto oggettivo

Come si è letto, non tutte le giacenze di magazzino possono essere regolarizzate. Infatti il legislatore ammette solo quelle dell'articolo 92 del Tuir. Stiamo parlando di:

- materie prime;
- materie sussidiarie;

- merci;
- prodotti finiti.

Sostanzialmente sono escluse dalla regolarizzazione le opere ultrannuali individuate dall'articolo 93 del DPR 917/1986.

Ricordiamo che le rimanenze dell'articolo 92 sono valutate al prezzo di acquisto, mentre quelle dell'articolo 93 sono valutate a corrispettivo; in queste ultime, quindi, c'è anche una componente reddituale.

La norma fa riferimento per individuare i soggetti che possono godere della sanatoria nei soggetti che hanno l'esercizio sociale in corso al 30/09/2023. Quindi, per i soggetti con esercizio solare si farà riferimento al periodo 2023; chi ha esercizio non solare, il periodo di riferimento è quello che ha al suo interno il 30 settembre 2023.

Modalità adeguamento

Per quanto riguarda le modalità di adeguamento, la norma propone due modalità che comportano anche la debenza di imposte diverse:

1. **eliminazione** delle esistenze iniziali di **quantità** o **valori** superiori a quelli effettivi;
2. **iscrizione** di esistenze iniziali in precedenza omesse.

Analizziamole singolarmente.

Eliminazione delle esistenze iniziali

Fino all'emanazione di una nuova circolare, oggi il riferimento interpretativo dell'Agenzia delle Entrate è rinvenibile nella circolare 1/6/2000, n. 115. Fra le altre cose, il documento di prassi prevede che l'eliminazione possa essere totale o parziale.

L'etimologia della necessità di eliminazione nasce dal fatto che il contribuente ha sopravvalutato il magazzino per far emergere un utile o per occultare vendite non fatturate. Proprio per questo motivo, nel caso di eliminazione di rimanenze, la norma così recita (art. 1, comma 80):

"In caso di eliminazione di valori, l'adeguamento comporta il pagamento:

a) dell'imposta sul valore aggiunto, determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale. L'aliquota

media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali, è quella risultante dal rapporto tra l'imposta relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato;

b) di un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, in misura pari al 18 per cento, da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate alla lettera a) e il valore eliminato".

Quindi, i conteggi da effettuare sono sostanzialmente due:

Dalla lettura del citato comma 80 si evince che, ai fini della regolarizzazione, è previsto:

1. ai fini dell'IVA, si deve determinare un corrispettivo sul quale applicare l'aliquota media. Il corrispettivo è dato dall'ammontare delle rimanenze da eliminare maggiorato di un coefficiente che sarà individuato con un apposito decreto ministeriale. L'aliquota media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad IVA ovvero soggette a regimi speciali, è così determinata:

IVA relativa alle operazioni al netto di quella riferita alla cessione di beni ammortizzabili
volume d'affari

2. imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e dell'IRAP, nella misura del 18%, da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato ai fini IVA e il valore delle esistenze iniziali eliminato. In sostanza, l'imposta sostitutiva va calcolata sull'incremento generato dal coefficiente che sarà individuato dal Ministero.

Nella Circolare n. 115/2000 è stato precisato che dal punto di vista fiscale, la contabilizzazione dell'eliminazione delle esistenze iniziali (quantità e/o valori) è libera, fatti salvi i vincoli di natura civilistica, diversi a seconda del tipo di soggetto interessato (impresa individuale, società di persone, società di capitali).

L'operazione anzidetta genera una diminuzione del patrimonio netto, ma l'imposta sostitutiva e le rimanenze oggetto di regolarizzazione non generano un componente fiscalmente deducibile. Come sempre accade in questi casi, l'imposta sostitutiva imputata a conto economico dell'importo derivante dall'eliminazione, si dovrà effettuare una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi.

Si ipotizzi questo esempio.

L'imprenditore aveva contabilizzato al 31/12/2022 un magazzino di 80.000 euro. In realtà il magazzino reale era di 60.000 euro. Di conseguenza si devono eliminare dal magazzino 20.000 euro. Vediamo allora i conteggi degli importi dovuti presumendo un coefficiente di 1,35.

Schematicamente avremo:

VALORE ELIMINATO	COEFF. D.M. MEF	CORRISPETTIVO	ALIQUTA MEDIA IVA	IVA	IMPONIBILE SOSTITUTIVA	IMPOSTA SOSTITUTIVA	TOTELA IMPOSTE DOVUTE
20.000	1,35	27.000,00	22%	5.940,00	7.000,00	1.260,00	7.200,00

La regolarizzazione si perfeziona con il versamento dell'IVA e dell'imposta sostitutiva che va effettuato in due rate di pari importo.

Dal punto di vista contabile, le scritture possono essere le seguenti:

31/12/2023			
SOPRAVVENIENZE PASSIVE	A	MERCI C/ RIM. INIZIALE	20.000,00
C.E. - VOCE B.14		C.E. - VOCE B.11	
Per regolarizzazione magazzino art. 1, co. 78-84, Legge 30/12/2023, n. 213			

IMPOSTE DIVERSE	A	DEBITI IMPOSTE SOSTITUTIVE	7.200,00
C.E. - VOCE 20		S.P. - VOCE D.12	
Rilevazione IVA e imposta sostitutiva su regolarizzazione magazzino			

Come già detto sopra, in sede dichiarazione dei redditi la società dovrà effettuare una variazione in aumento per l'importo di 20.000 euro per la sopravvenienza e 7.200 euro per le imposte indeducibili.

Iscrizione di esistenze iniziali

Caso molto diverso è la regolarizzazione a mezzo dell'iscrizione di rimanenze iniziali. Diversamente dalla eliminazione, l'indicazione di maggiori rimanenze iniziali è principalmente dovuta all'imprenditore che già dichiarava un reddito importante ed ha voluto ridurlo o contenerlo omettendo parte del magazzino.

L'adeguamento delle esistenze iniziali 2023 comporta l'aumento delle quantità di beni presenti a fine esercizio 2022 e non contabilizzati tra le rimanenze finali del 2022.

Va ricordato che la citata CM 115/E/20000 aveva precisato che l'integrazione del magazzino deve avvenire non solo nell'incremento del valore, ma anche nell'aumento delle quantità. La precisazione ha una sua logica; infatti, se le quantità indicate nel prospetto delle rimanenze rimanesse inalterato e si aumentassero solo i valori (a causa di una sottostima), si sarebbe dinnanzi ad una "rivalutazione" e non ad una regolarizzazione.

Nel caso di introduzione di rimanenze in precedenza omesse, il legislatore ha così descritto l'operazione:

"In caso di iscrizione di valori, l'adeguamento comporta il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive, in misura pari al 18 per cento da applicare al valore iscritto".

Qui l'operazione è più semplice. Infatti, individuato il valore delle rimanenze da indicare, si dovrà calcolare l'imposta sostitutiva del 18% sul valore introdotto. Non essendo stati omessi corrispettivi, non è dovuta IVA. Infatti, le rimanenze inserite saranno oggetto di successiva cessione ed in quel momento sarà dovuta l'IVA e, sempre in quell'esercizio si pagheranno le imposte sui redditi sul margine (corrispettivo – valore a rimanenza).

Esemplifichiamo anche questa situazione:

VALORE DA INSERIRE	ALIQUOTA IMPOSTA SOSTITUTIVA	IMPOSTA SOSTITUTIVA
30.000,00	18%	5.400,00

Per quanto riguarda le scritture contabili, si propongono le seguenti:

31/12/2023			
MERCI C/ RIMANENZA INIZIALE	A	ALTRE RISERVE	30.000,00
C.E. - VOCE B.11		S.P. - A.VI	
Per regolarizzazione magazzino art. 1, co. 78-84, Legge 30/12/2023, n. 213			

IMPOSTE DIVERSE	A	DEBITI IMPOSTE SOSTITUTIVE	5.400,00
C.E. - VOCE 20		S.P. - VOCE D.12	
Rilevazione IVA e imposta sostitutiva su regolarizzazione magazzino			

Per la contabilizzazione delle maggiori rimanenze si potrebbe anche imputare come contropartita una voce di sopravvenienza, ma si consiglia di analizzare l'OIC 29. In tal caso la scrittura potrebbe essere:

31/12/2023			
MERCI C/ RIMANENZA INIZIALE	A	SOPRAVVENIENZE ATTIVE	30.000,00
C.E. - VOCE B.11		C.E. - VOCE A.5	
Per regolarizzazione magazzino art. 1, co. 78-84, Legge 30/12/2023, n. 213			

Come già detto, nel caso di iscrizione di valori, non è dovuta IVA ma solamente imposta sostitutiva del 18% sul valore inserito.

Versamento delle imposte

La norma prevede poi i termini entro i quali effettuare il versamento dell'imposta sostitutiva ed eventualmente dell'IVA.

Nella passata regolarizzazione del magazzino si doveva compilare un apposito prospetto all'interno del quadro RS. Si presume che, trattandosi di imposta sostitutiva possa confluire nel quadro RQ, ma attendiamo la versione definitiva dei modelli i quali, quest'anno, cominceranno a risentire della riforma fiscale, ed in particolare del D.Lgs. 1 del 2024.

Le 2 rate di pari importo andranno corrisposte entro i seguenti termini:

- 1^a rata, entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta 2023. Per i soggetti solari il 30/6/2024;
- 2^a rata, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024; per i soggetti solare entro il 16/12/2024

Il Legislatore ha poi previsto che in caso di mancato pagamento, l'Agenzia delle Entrate potrà procedere con l'iscrizione a ruolo delle somme indicate in dichiarazione, maggiorate di sanzioni ed interessi.

Per quanto riguarda i codici tributo, sarà da attendere l'apposita Risoluzione con cui l'Agenzia li istituisce.

Per quanto riguarda le scritture contabili, avremo le seguenti:

30/06/2024		
DEBITI IMPOSTE SOSTITUTIVE A BANCA C/C	euro	
Per pagamento 1^ rata imposte sostitutive		

16/12/2024		
DEBITI IMPOSTE SOSTITUTIVE A BANCA C/C	euro	
Per pagamento 2^ rata imposte sostitutive		

Effetti regolarizzazione

Il dettato normativo prevede che i valori introdotti o eliminati:

- sono riconosciuti, a decorrere dal 2023, ai fini sia civilistici che fiscali, nel limite del valore iscritto o eliminato;
- non possono essere tenuti in considerazione dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento relativo a periodi d'imposta precedenti il 2023.

La precedente CM n. 115/E/2000 aveva precisato che il valore dell'adeguamento non è utilizzabile ai fini dell'accertamento di precedenti periodi d'imposta limitatamente ai beni oggetto di regolarizzazione, ferma restando la possibilità di accertamento relativamente ad altre componenti di reddito, attive o passive.

Altra precisazione è che l'adeguamento non ha rilevanza sui PVC consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2024 (1° gennaio 2024).

Una particolare previsione che merita delle riflessioni è quella contenuta nel comma 83 dell'articolo 1 della legge di bilancio dove è previsto che *"L'adeguamento di cui al comma 78 non rileva a fini sanzionatori di alcun genere"*.

Orbene, la norma parla di "sanzioni". Pertanto si ritiene che l'adeguamento delle rimanenze di magazzino non possa coinvolgere il contribuente né in sanzioni amministrative, né in sanzioni penali.

Non ci si può esimere da proporre alcune riflessioni slegate dal sistema sanzionatorio ma che coinvolgono:

- i rapporti civilistici fra i soci;
- eventuali conseguenze legate alla crisi d'impresa e dell'insolvenza.

Nelle realtà dove vi è già una difficile convivenza fra i soci o vi siano dissapori fra i soci e gli amministratori, prima di decidere di opzionare la regolarizzazione del magazzino sarà utile fare qualche ragionamento più approfondito.

Un pericolo ulteriore potrebbe essere legato al falso in bilancio e nelle informative degli amministratori ai soci. Non possiamo dimenticare che i soci hanno una specie di “diritto di credito” nei confronti della società per utili potenzialmente spettanti nel caso di rimanenze non contabilizzate.

Qualche dubbio sorge anche qualora venisse coinvolto il Giudice “fallimentare” qualora si trovasse dinnanzi ad un bilancio che indica delle rimanenze che in realtà sono inesistenti.

Ecco che la scelta deve essere ponderata sotto tutta una serie di aspetti non solo fiscali.

L'Approfondimento

Adempimenti tributari semplificati 2024

PREMESSA

Con l'approvazione del D.lgs. 1/2024, il Legislatore ha introdotto alcune novità in materia di semplificazione e razionalizzazione degli adempimenti tributari, allo scopo di migliorare il rapporto collaborativo tra Fisco e contribuente.

In tema di dichiarativi, si amplia la platea di contribuenti per i quali viene messa a disposizione la dichiarazione precompilata; inoltre, quanto al 730, viene introdotta la possibilità di richiedere il rimborso del credito ottenuto direttamente all'Agenzia delle entrate ovvero effettuare il pagamento di quanto dovuto, con il modello F24, entro i termini ordinari.

Il calendario fiscale viene riscritto e, tra le novità, il legislatore dispone l'anticipo al 30 settembre del termine di scadenza per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP.

Novità anche per i soggetti ISA con una nuova soglia per l'esonero dal visto di conformità e un'importante semplificazione in tema di adempimenti.

Queste ed altre novità nel corso del presente intervento.

DICHIARAZIONE PRECOMPILATA

L'articolo 1, D.lgs. 1/2024 aggiunge il comma 3-bis al D.lgs. 175/2014, disponendo, con decorrenza dal 2024, che anche dipendenti e pensionati possano presentare la dichiarazione dei redditi in modalità di presentazione semplificata.

L'Amministrazione finanziaria renderà disponibili le informazioni in proprio possesso "inizialmente" direttamente ai contribuenti e, successivamente, nei prossimi anni, anche ai soggetti delegati. Dopo la verifica e la conferma, i dati saranno riportati in via automatica nella dichiarazione dei redditi e pronti per la presentazione telematica. Un decreto ministeriale da emanare individuerà le modalità tecniche per consentire l'accesso all'iter procedurale.

La presentazione della dichiarazione nella modalità semplificata garantirà anche una limitazione dei poteri di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria: in primis, come



già era previsto, per i quadri della dichiarazione dei redditi non variati, il contribuente non sarà soggetto a controlli preventivi da parte dell'Amministrazione finanziaria. L'esclusione dei controlli per la fattispecie in commento è esplicitata dal legislatore grazie all'aggiunta del comma 3-ter all'art. 5 D.lgs. 175/2014.

Il successivo articolo 19 amplia la platea dei soggetti che possono utilizzare la dichiarazione dei redditi precompilata. Dal 2024 - vale a dire con riferimento al periodo d'imposta 2023 - in via sperimentale, l'Amministrazione renderà disponibile entro il 30 aprile di ciascun anno la precompilata anche ai contribuenti titolari di redditi diversi da quelli di lavoro dipendente e pensione, includendo, dunque, anche i titolari di redditi di lavoro autonomo e d'impresa. L'accesso alla dichiarazione precompilata potrà essere effettuato direttamente dai contribuenti oppure dai loro intermediari delegati che prestano assistenza fiscale. È prevista, con riferimento agli oneri indicati nella dichiarazione precompilata forniti dai soggetti terzi, l'applicazione delle disposizioni agevolative di cui al paragrafo precedente.

MODELLO 730

L'articolo 2, D.lgs. 1/2024 dispone che, a decorrere dal 2024, il modello 730 può essere presentato anche dalle persone fisiche non titolari di partita IVA, titolari di redditi diversi rispetto a quelli di lavoro dipendente e assimilati. Gradualmente la dichiarazione semplificata sarà accessibile da parte di tutte le persone fisiche non titolari di partita IVA.

Pian piano, con il provvedimento che approva il modello dichiarativo, per ciascun anno d'imposta, saranno stabilite le tipologie reddituali "accolte" nel modello semplificato.

Sempre dal 2024, i soggetti titolari dei redditi di lavoro dipendente e assimilati di cui all'articolo 34, comma 4, D.lgs. 241/1997, che presentano il modello 730, potranno, anche se in presenza di un sostituto d'imposta:

- chiedere direttamente all'Agenzia delle Entrate il rimborso che scaturisce dalla dichiarazione dei redditi, ovvero
- effettuare il pagamento di quanto dovuto, con il modello F24, entro i termini ordinari (30 giugno) di cui all'articolo 17 D.P.R. 435/2001.

Tramite l'applicativo web messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, il contribuente potrà scegliere in autonomia una delle due sopracitate opzioni.

MODELLO REDDITI – IRAP – IVA

L'articolo 15 del decreto Adempimenti prevede una vera e propria semplificazione della modulistica relativa all'adempimento degli obblighi dichiarativi, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2023.

La semplificazione prevede uno snellimento dei modelli dichiarativi in materia di imposte sui redditi, IRAP e IVA, rispettivamente previsti dagli articoli 1 e 8 del D.P.R. 322/1998. In tali modelli saranno progressivamente:

- eliminate le informazioni che non sono rilevanti ai fini della liquidazione dell'imposta o che l'Agenzia delle Entrate può acquisire tramite sistemi di interoperabilità delle banche dati proprie e nella titolarità di altre amministrazioni;
- ridotte le informazioni relative ai crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici da indicare nei dichiarativi.

Sempre in tema di semplificazione, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 (quindi, dall'anno d'imposta 2024) non sarà più necessario indicare nelle dichiarazioni dei redditi e IVA gli estremi identificativi dei rapporti con gli operatori finanziari in corso nel periodo d'imposta per poter ottenere la riduzione a metà delle sanzioni per violazione di obblighi dichiarativi, comminate a esercenti imprese, arti e professioni con ricavi e compensi non superiori a 5 milioni di euro nel caso utilizzino esclusivamente mezzi di pagamento diversi dal contante.

A decorrere dalle opzioni, da esercitarsi per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2024 (quindi, dall'anno d'imposta 2025), le società per azioni che svolgono in via prevalente l'attività di locazione immobiliare potranno optare per il regime fiscale speciale (SIQ e SIINQ) nella dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta anteriore a quello dal quale il contribuente intende avvalersene, senza dover più inviare telematicamente un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

RITENUTE D'ACCONTO E MODELLO 770

L'articolo 3 del D.lgs. 1/2024, introducendo il comma 6-septies all'articolo 4, D.P.R. 322/1998, esonera i sostituti d'imposta dagli adempimenti previsti dai commi 6-ter, 6-quater e 6-quinquies dell'articolo 4, D.P.R. 322/1998 nei confronti dei soggetti forfetari o che si avvalgono del regime di vantaggio previsto per l'imprenditoria giovanile.

In altre parole, a partire dall'anno d'imposta 2024, per i contribuenti in regime forfetario e in regime di vantaggio non sarà più richiesta la presentazione della Certificazione Unica dei compensi percepiti nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo. Le informazioni reddituali saranno reperite dall'Amministrazione direttamente dalla fatturazione elettronica, obbligatoria per questi soggetti a partire dal 01.01.2024.

Quanto ai Modelli 770, l'articolo 16 del medesimo decreto legislativo prevede una semplificazione per i sostituti d'imposta con un numero di dipendenti non superiore a cinque, al 31.12 dell'anno precedente consentendo - in via sperimentale e facoltativa - di comunicare i dati delle ritenute e delle trattenute di lavoro dipendente e autonomo all'Agenzia delle Entrate, utilizzando i servizi dell'Agenzia per la predisposizione dei modelli di versamento F24. Tale comunicazione mensile è equiparata a tutti gli effetti all'esposizione dei medesimi dati nel modello 770. L'adesione al sistema semplificato tramite comportamento concludente è vincolante per l'intero anno d'imposta per cui è esercitata.

Alla luce delle novità i sostituti (con non più di 5 dipendenti), dunque, effettueranno i versamenti mensili delle ritenute e delle trattenute indicando anche:

- l'importo delle ritenute e delle trattenute operate;
- gli eventuali importi a credito;
- gli altri elementi informativi individuati con successivo provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

La trasmissione dei dati e il versamento delle somme e delle ritenute sono effettuati direttamente dal sostituto d'imposta o tramite i soggetti abilitati alla trasmissione delle dichiarazioni.

Le disposizioni si applicano a decorrere dai versamenti relativi alle dichiarazioni dei sostituti d'imposta dell'anno d'imposta 2025. Un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate definirà le modalità e i termini per la trasmissione dei dati e ogni altra disposizione di attuazione.

IL NUOVO CALENDARIO FISCALE

Il D.lgs. 1/2024, c.d. decreto "adempimenti" riscrive il calendario fiscale del contribuente e cambia le modalità e i termini di versamento. Non solo una rimodulazione delle scadenze, ma anche una semplificazione: il contribuente potrà inviare in unica soluzione tutti i modelli F24 per il pagamento delle somme dovute alle varie scadenze, mediante autorizzazione preventiva all'addebito in conto corrente, nel caso di pagamenti ricorrenti con scadenza prestabilita.

Inoltre, secondo quanto dispone l'articolo 18 del medesimo decreto, per tutti i versamenti a cui si applica la disciplina dei versamenti unitari mediante F24, il contribuente potrà utilizzare anche gli strumenti di pagamento offerti dalla piattaforma PagoPA secondo le modalità e i termini per l'attuazione, anche progressiva, previste da appositi provvedimenti da emanare.

Quanto all'acconto e al saldo delle imposte sui redditi, le modalità e i termini di versamento rateale delle somme dovute a titolo di saldo e di acconto delle imposte sono oggetto dell'intervento modificativo previsto dall'articolo 8 del decreto adempimenti. Si riconosce il comportamento concludente del contribuente in sede di versamento, eliminando l'obbligo di esercizio dell'opzione esercitata dal contribuente in sede di dichiarazione periodica, ai sensi dell'articolo 20 D.lgs. 241/1997. Per completare il pagamento rateale c'è tempo sino al 16 dicembre e, non più, entro il mese di novembre.

In tema di versamenti rateali, si dispone l'unificazione dei termini di versamento per tutti i contribuenti e, dunque, i relativi termini di versamento rateale sono unificati per i soggetti titolari (e non) di partita IVA entro il giorno 16 di ciascun mese.

Le disposizioni illustrate si applicano a decorrere dal versamento delle somme dovute a titolo di saldo delle imposte relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023.

Cambiano altresì i termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali grazie alle novità introdotte dall'articolo 11, D.lgs. 1/2024. Le nuove scadenze fissano:

- al 30 settembre (in luogo del 30 novembre) il termine per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e di IRAP;
- all'ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta il termine per le dichiarazioni dei soggetti IRES (in luogo del termine fissato all'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta).

Dall'anno 2025 le dichiarazioni in materia di imposte sui redditi, di IRAP e di IRES possono essere presentate a partire dal 1° aprile.

Ai soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per i quali il termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IRAP, relative al periodo d'imposta precedente a quello in corso al 31 dicembre 2023, scade successivamente alla data del 2 maggio 2024, continuano ad applicarsi per il predetto periodo d'imposta i termini di presentazione vigenti anteriormente alla medesima data.

L'articolo 9 del decreto modifica anche l'articolo 25-ter, comma 2-bis, D.P.R. 600/1973, unificando il termine di versamento delle ritenute sui corrispettivi dovuti dal condominio all'appaltatore. Se l'ammontare delle ritenute operate raggiunge l'importo di 500 euro, il versamento è unificato e, precisamente:

- entro il 16 giugno, rispetto al precedente 30 giugno;
- entro il 16 dicembre (rispetto al 20 dicembre) di ogni anno, anche qualora non sia stato raggiunto l'importo stabilito, vale a dire 500 euro;
- entro il 16 gennaio (16 del mese successivo) per le ritenute nel mese di dicembre.

Il calendario fiscale cambia anche in relazione alle novità apportate alla "soglia" entro la quale è possibile rimandare il versamento al periodo successivo, introdotte dall'articolo 9.

Per l'IVA, a decorrere dalle somme dovute con riferimento alle liquidazioni periodiche relative all'anno d'imposta 2024, la norma prevede che se i versamenti relativi ai mesi da gennaio a novembre (per la liquidazione mensile), ovvero ai primi tre trimestri solari (per la liquidazione trimestrale), sono di importo non superiore a 100 euro possono essere rimandati al periodo successivo e, comunque, devono essere effettuati entro il 16 dicembre dello stesso anno.

Per le ritenute sui redditi di lavoro autonomo (articoli 25 e 25-bis, D.P.R. 600/1973) relative ai compensi corrisposti a decorrere dal mese di gennaio 2024, se l'importo dovuto non supera il limite di 100 euro, il versamento deve essere effettuato insieme a quello relativo al mese successivo e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno.

Il versamento dell'IVA e delle ritenute operate nel mese di dicembre è comunque effettuato entro il giorno 16 del mese successivo.

Infine, quanto ai dati da trasmettere al Sistema Tessera Sanitaria, l'articolo 12, D.lgs. 1/2024 ne modifica ancora una volta la periodicità per l'invio ai fini della predisposizione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della dichiarazione dei redditi precompilata. Dal 2024, i soggetti tenuti all'invio dei dati delle spese sanitarie al Sistema TS dovranno effettuare la trasmissione dei dati con cadenza semestrale (e non con cadenza mensile, come era previsto dal 01.01.2024 con precedente provvedimento), entro i termini che sono stabiliti con decreto del Ministero dell'Economia e delle finanze.

I NUOVI SERVIZI DIGITALI

L'articolo 21, D.lgs. 1/2024 uniforma la procedura di conferimento delle deleghe prevedendo che il contribuente compili un unico modello per delegare gli intermediari abilitati alla presentazione telematica delle dichiarazioni all'utilizzo dei servizi dell'Agenzia delle Entrate e dall'Agenzia delle Entrate-Riscossione. L'utilizzo dei servizi ha un termine unico di scadenza fissato al 31.12 del quarto anno successivo a quello in cui la delega è conferita, salvo revoca espressa.

Gli intermediari designati sono tenuti a comunicare, con modalità esclusivamente telematica, la rinuncia alla delega agli stessi conferita.

Un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate individuerà le modalità di attuazione delle semplificazioni descritte.

Grazie alle disposizioni dell'articolo 22 del medesimo decreto, si prevede anche un incremento dei servizi digitali e un miglioramento e rafforzamento di quelli già esistenti. Tra le implementazioni, si rileva il potenziamento:

- dei canali di assistenza a distanza;
- dei servizi per la registrazione delle scritture private, per la richiesta e l'ottenimento di certificati, per il confronto a distanza tra contribuente e uffici dell'Agenzia e per lo scambio di documentazione relativa ad attività di controllo e accertamento, per consentire il calcolo e il versamento degli importi dovuti a seguito di attività di controllo e accertamento, per la liquidazione dei tributi gestiti dall'Agenzia delle Entrate nonché per l'effettuazione di ulteriori adempimenti.

Grazie al disposto dell'articolo 23, il contribuente potrà fruire di servizi digitali per la consultazione e l'acquisizione di tutti gli atti e le comunicazioni gestiti dall'Agenzia delle Entrate che li riguardano, compresi quelli riguardanti i ruoli dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione relativi ad atti impositivi emessi dall'Agenzia delle Entrate. Inoltre, il contribuente potrà scaricare massivamente i dati disponibili sul proprio cassetto fiscale.

L'articolo 25 semplifica le modalità di deposito dei tipi di frazionamento presso i Comuni, introducendo un nuovo comma 5-bis all'articolo 30 del Testo Unico dell'edilizia. La norma consente che tale attività sia effettuata direttamente in via telematica, dall'Agenzia delle Entrate, mediante deposito dei tipi di frazionamento sul portale per i Comuni, e contestuale comunicazione al Comune interessato.

RAPPORTO FISCO – CONTRIBUENTE

Sempre nell'ambito del rapporto collaborativo tra contribuente e Agenzia delle Entrate, il decreto "adempimenti" semplifica la vita dei contribuenti prevedendo che nel mese di agosto e dicembre l'Amministrazione non invii più avvisi e richieste di liquidazione.

A disporlo è l'articolo 10, D.lgs. 1/2024, che sospende, salvo casi di indifferibilità e urgenza, dal 01.08 al 31.08 e dal 01.12 al 31.12 di ogni anno, l'invio da parte dell'Agenzia delle Entrate delle comunicazioni degli esiti relativi:

- ai controlli automatizzati effettuati ai sensi del D.P.R. n. 600/1973 (articoli 36-bis, liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni, e 54-bis, liquidazione dell'IVA dovuta in base alle dichiarazioni);
- ai controlli formali effettuati ai sensi dell'art. 36-ter D.P.R. n. 600/1973;
- alla liquidazione delle imposte dovute sui redditi assoggettati a tassazione separata.

Viene, inoltre, sospeso l'invio delle lettere di compliance e degli inviti all'adempimento spontaneo di cui all'articolo 1, commi da 634 a 636, legge 190/2014.

I pagamenti relativi ai predetti atti continuano a essere previsti, visto che l'unica sospensione dei pagamenti è quella vigente prevista dal 1° agosto al 4 settembre di ogni anno. L'articolo 10, infatti, al comma 2, fa salvo quanto previsto dall'articolo 7-quater, comma 17, D.L. 193/2016 e dall'articolo 37, comma 11-bis, secondo periodo, D.L. 223/2006.

NOVITA' SOGGETTI ISA

Il decreto "adempimenti" prevede alcune novità specifiche in materia di indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA). Dalla riorganizzazione degli ISA, disposta dall'articolo 5, per poter rappresentare in modo puntuale la realtà dei comparti economici cui si riferiscono e per poter cogliere le evoluzioni della classificazione ATECO, alla semplificazione dell'adempimento compilativo del modello per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini ISA prevista dall'articolo 6 del decreto e, grazie alla quale, saranno resi disponibili ai contribuenti gli elementi e le informazioni in possesso dell'Agenzia delle Entrate.

Sempre sull'argomento, l'articolo 7 introduce un nuovo comma (5-bis) all'articolo 9-bis D.L. 50/2017 individuando un apposito termine entro il quale l'Amministrazione deve rendere disponibili i programmi informatici relativi agli ISA e, precisamente:

- per l'anno 2024, entro il mese di aprile del periodo d'imposta successivo a quello al quale gli stessi sono riferibili;
- a decorrere dall'anno 2025, entro il giorno 15 del mese di marzo del periodo d'imposta successivo a quello al quale gli stessi sono riferibili.

Un altro importante intervento del decreto adempimenti è previsto in materia di Visto di conformità. L'articolo 14 dispone, per i soggetti ISA, una modifica "al rialzo" della soglia per fruire dell'esonero dall'apposizione del Visto di conformità.

Più in dettaglio, la norma modifica:

- da 50.000 a 70.000 euro annui la soglia al di sotto della quale:
 - o non è richiesto il visto di conformità per l'utilizzo in compensazione del credito IVA,
 - o non è richiesto il Visto di conformità per la prestazione della garanzia, ai fini dei rimborsi IVA;
- da 20.000 a 50.000 euro annui la soglia al di sotto della quale non è richiesto il Visto di conformità per l'utilizzo in compensazione dei crediti ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP.

Le prossime scadenze



29 gennaio 2024

MODELLO 770/2023

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

30 gennaio 2024

IMPOSTA DI REGISTRO

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

31 gennaio 2024

REGIME OSS

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

SPESE SANITARIE

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

SPESE SANITARIE - OPPOSIZIONE

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

IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ

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

CONCESSIONI GOVERNATIVE

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

16 febbraio 2024

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito. Liquidazione IVA riferita al quarto trimestre da parte dei contribuenti speciali.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Versamento della quarta rata fissa 2023 dei contributi previdenziali INPS.

INAIL – AUTOLIQUIDAZIONE

Pagamento del premio INAIL per la regolazione 2023 e per l'anticipo 2024.

20 febbraio 2024

ENASARCO

Versamento da parte della casa mandante dei contributi relativi al quarto trimestre 2023.
