C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)
P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero ***43 del 12 novembre 2024***

Focus settimanale:

- **Sufficiente la presentazione del modello F24 per il ravvedimento speciale**
- **Le integrative per i forfetari per la mancata compilazione del quadro RS**
- **Plusvalenza da cessioni immobili oggetto di interventi "super bonus" – seconda parte**
- **L'acconto di novembre**
- **Popolamento e conferma del registro dei Titolari effettivi**

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 9

In breve 12

Sufficiente la presentazione del modello F24 per il ravvedimento speciale 12

Le integrative per i forfetari per la mancata compilazione del quadro RS 16

L'Approfondimento 17

Plusvalenza da cessioni immobili oggetto di interventi "super bonus" – seconda parte 17

L'Approfondimento 24

L'acconto di novembre 24

L'Approfondimento 39

Popolamento e conferma del registro dei Titolari effettivi 39

Flash di stampa

Patent box con invio tardivo	IL SOLE 24 ORE 4.11.2024	È consentito procedere con l'opzione per il nuovo patent box entro il 29.01.2025 utilizzando la presentazione della dichiarazione "tardiva", la dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine ordinario.
Verifiche doganali e versamento diritti doganali	IL SOLE 24 ORE 4.11.2024	Tra le modifiche apportate dal D.lgs. 141/2024 all'ordinamento doganale è prevista la semplificazione dell'accertamento, della riscossione e della liquidazione dei tributi.
Dichiarazione dei redditi 2024	ITALIA OGGI 5.11.2024	Tramite il D.Lgs. 87/2024 trovano applicazione le nuove sanzioni tributarie alle dichiarazioni dei redditi 2024, tra le quali l'abbassamento della sanzione per infedele dichiarazione al 70% delle maggiori imposte dovute con un minimo di 150 euro.
Ravvedimento speciale con effetti protettivi	IL SOLE 24 ORE 6.11.2024	Il contribuente che aderisce al CPB si mette parzialmente al riparo dalle rettifiche erariali del reddito di impresa o di lavoro autonomo (rispettivamente, artt. 39 D.P.R. 600/1973 e 54 D.P.R. 633/1972). Non risultano tuttavia inibiti i seguenti atti: accertamento sintetico-reddittometrico (art. 38, c. 4 D.P.R. 600/1973), l'accertamento dei fenomeni di interposizione del reddito (art. 37 D.P.R. 600/1973), l'accertamento parziale (art. 41-bis D.P.R. 600/1973), gli atti impositivi, previa richiesta di chiarimenti, preordinati a contestare l'abuso del diritto (art. 10- bis L. 212/2000) e gli atti di recupero dei crediti sia inesistenti sia non spettanti (art. 38-bis D.P.R. 600/1973).
Dati del concordato preventivo all'interno del cassetto fiscale	ITALIA OGGI 6.11.2024	Nel cassetto fiscale dei contribuenti che hanno manifestato la volontà di aderire al patto col Fisco, nell'area delle comunicazioni, è presente la sezione "concordato preventivo biennale D.Lgs. 13/2024" dove è possibile prelevare una

		specifica ricevuta completa di tutti i dati principali relativi all'accordo fiscale.
Modifiche alla direttiva Iva UE	IL SOLE 24 ORE 6.11.2024	La proposta di modifica della direttiva Iva, approvata dal Consiglio Ecofin, stabilisce che i gestori delle piattaforme digitali per i servizi di alloggio a breve termine e adibiti al trasporto di passeggeri su strada, quando realizzati attraverso una piattaforma di marketplace, devono riscuotere e versare l'Iva, se il fornitore non comunica il proprio numero di identificazione Iva.
Riapertura termini per il concordato preventivo biennale	ITALIA OGGI 7.11.2024 ITALIA OGGI 8.11.2024	Il 12.11.2024 sarà ufficializzato il decreto che prevede la riapertura dei termini fino al 10.12.2024 del concordato preventivo biennale, rivolto esclusivamente solo a chi non aveva ancora maturato una decisione e, quindi, sceglie di aderire. Non è consentito togliere la spunta alla casella di adesione. Dovrebbe essere una dichiarazione integrativa "vincolata", in quanto è valida ai fini del concordato solo per la sottoscrizione del patto e non per la sua mancata applicazione.
Bonus Transizione 5.0	ITALIA OGGI 7.11.2024	Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha approfondito le tipologie di investimento che possono accedere all'incentivo tramite la pubblicazione di alcune Faq.
Distacchi di personale	IL SOLE 24 ORE 7.11.2024	Dal 1.01.2025, in accoglimento delle conclusioni della Corte di Giustizia Europea, entra in vigore il D.L. 131/2024 e con l'introduzione dell'art. 16-ter viene disposto che si applichi l'Iva ai prestiti e ai distacchi stipulati o rinnovati a decorrere dal 1.01.2025.
Legge start-up in Gazzetta Ufficiale	IL SOLE 24 ORE 7.11.2024	La L. 28.10.2024, n. 162 pubblicata in Gazzetta Ufficiale 7.11.2024, contiene disposizioni utili a promuovere le start-up e le piccole e medie imprese innovative mediante agevolazioni fiscali e incentivi agli investimenti.

Accordo fiscale Italia-Cina	IL SOLE 24 ORE 7.11.2024	Il 5.11.2024 la Camera dei deputati ha approvato definitivamente la legge di ratifica ed esecuzione dell'Accordo tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica popolare cinese al fine di eliminare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e prevenire le evasioni e le elusioni fiscali (in vigore dal 1° gennaio 2025).
Autotutela facoltativa	IL SOLE 24 ORE 9.11.2024	Lo Statuto vieta il bis in idem ed è quindi illegittimo un secondo accertamento per uno stesso periodo di imposta, salve le eccezioni previste per gli accertamenti parziali, integrativi e modificativi, sulla base di un interesse privato al legittimo affidamento e alla certezza del diritto.
Crediti d'imposta aiuti al Sud 2018-2022	IL SOLE 24 ORE 9.11.2024	Il disegno di legge di Bilancio 2025 ha stabilito che non ci saranno atti di recupero nell'agricoltura per il credito d'imposta relativo agli investimenti nel Mezzogiorno per gli anni 2018-2022, solo se l'utilizzo è avvenuto nei limiti e alle condizioni previste dalla normativa Ue.
Riapertura termini ravvedimento speciale	ITALIA OGGI 9.11.2024	Anche i soggetti che aderiscono al concordato preventivo entro il 10.12.2024 hanno la possibilità di utilizzare il ravvedimento speciale.

L'Agenzia interpreta

Residenza fiscale delle società	CIRCOLARE N. 20/E DEL 4.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito precisazioni in merito alla residenza fiscale dopo le modifiche apportate dal D.lgs. 209/2023 all'art. 73 D.P.R. 917/1986, sia per quanto riguarda le persone fisiche sia per le società.
Ravvedimento speciale	PROVVEDIMENTO N. 403886 DEL 4.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha affermato che il ravvedimento speciale (sanatoria) 2018-2022 si comunica e si perfeziona tramite il pagamento della prima o unica rata dell'imposta sostitutiva entro il 31.03.2025. È inoltre previsto che l'opzione, per i "soggetti trasparenti" (artt. 5, 115 e 116 del D.P.R. 917/1986), è correttamente esercitata tramite la presentazione di "tutti i modelli F24 di versamento relativi alla prima o unica rata", sia dell'imposta sostitutiva e dell'Irap dovute dalla società, sia delle imposte sostitutive dovute da parte dei soci o associati.
Pluralità di negozi giuridici	INTERPELLO N. 200 DEL 11.10.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il conferimento di due partecipazioni qualificate da parte di una persona fisica in favore di una conferitaria unipersonale, in regime di realizzo controllato (art. 177, c. 2-bis D.P.R. 917/1986), si ritiene abusivo se la partecipazione totalitaria nella conferitaria viene conferita a una holding partecipata unitariamente da altro socio e, successivamente, la conferitaria unipersonale viene fusa per incorporazione nella holding comune.
Indennità di soggiorno	INTERPELLO N. 215 DEL 4.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che non è sempre possibile applicare l'esenzione dalla tassazione delle indennità di soggiorno degli esperti nazionali distaccati, impiegati come End non "cost free", finanziate dal bilancio dell'Unione Europea.

Riorganizzazione aziendale	INTERPELLO N. 216 DEL 5.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato la legittimità di una serie di conferimenti contestuali e consecutivi, all'interno di una riorganizzazione, che sfruttano il regime del realizzo controllato, in quanto tali operazioni non costituiscono abuso del diritto.
Acquisto di azioni proprie	INTERPELLO N. 217 DEL 5.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'acquisto di azioni proprie seguito da una scissione asimmetrica finalizzati a superare dei dissidi societari, si considera non abusivo.
Modello Ocse per sciogliere i contrasti sulle doppie imposizioni	CIRCOLARE N. 20/E DEL 4.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha analizzato le interazioni tra le nuove norme sulla residenza fiscale delle persone fisiche e le convenzioni contro le doppie imposizioni.
Start up innovative	INTERPELLO N. 219 DEL 6.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le partecipazioni in Pmi innovative ottenute da un Fondo a seguito di un conferimento rilevano ai fini delle agevolazioni fiscali per gli investitori in start up innovative e non quelle acquisite mediante compravendita da soggetti terzi.
Premi fuori dall'imponibile delle polizze vite	INTERPELLO N. 218 DEL 6.11.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che in materia di regime fiscale applicabile ai premi assicurativi versati per polizze collettive sottoscritte dai datori di lavoro a favore dei dipendenti, i premi assicurativi sono detraibili solo se l'importo ha concorso alla formazione del reddito.
Autotutela	CIRCOLARE N. 21/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha informato che per gli annullamenti in autotutela dopo il D.Lgs. 219/2023, la responsabilità dei funzionari è limitata alla sola condotta dolosa.
Richiesta delle Informazioni tariffarie vincolanti in dogana	CIRCOLARE N. 24/D/2024	L'Agenzia delle Dogane, con la circolare, ha pubblicato nuove istruzioni utili a richiedere un interpello sul codice di classifica doganale di un prodotto, con

		l'obiettivo di potenziare il concreto utilizzo di questo strumento di compliance.
Autotutela obbligatoria	CIRCOLARE N. 21/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che la regolamentazione dell'autotutela tributaria è speciale rispetto a quella dell'autotutela amministrativa non tributaria.
Sospensione e revoca dell'atto giudiziale	CIRCOLARE N. 21/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che l'autotutela facoltativa può riguardare anche la sospensione o revoca dell'atto sbagliato. La definizione della pretesa tributaria, inoltre, impedisce l'esercizio dell'autotutela.

Il Giudice ha sentenziato

Imputazione utili di società a ristretta base partecipativa	C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 2478/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha stabilito che i costi imputati alla società di capitali a ristretta base partecipativa ritenuti inesistenti, poi riconosciuti come effettivamente sostenuti dalla società partecipata, vanno parimenti riconosciuti nell'imputazione ai soci, pro quota, del maggior reddito accertato alla società partecipata.
Attività illecita	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI LECCO N. 120/2024	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Lecco, non ritiene spettante il rimborso della ritenuta su somme indebitamente percepite in quanto non si trattava di indebita percezione di emolumenti stipendiali, ma di un risarcimento danni da attività illecita.
Truffa aggravata per superbonus	CORTE DI CASSAZIONE N. 40015/2024	La Cassazione penale, con la sentenza, ha stabilito che se le fatture false attestano lavori mai eseguiti per ottenere il superbonus o il bonus facciate non spettante, scatta la sanzione per truffa aggravata e non per indebita percezione di erogazioni pubbliche.
Bonus R&S	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI ALESSANDRIA N. 193/2024	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Alessandria, ha sancito che al fine di beneficiare del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, basta il rispetto del criterio della novità.
Associazione sportiva dilettantistica finta	CORTE DI CASSAZIONE N. 38800/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha stabilito la legittimità della condanna per omessa dichiarazione a carico del titolare della palestra che è stata "travestita" da associazione sportiva dilettantistica per risparmiare sulle imposte.

Nullità delle notifiche	CORTE DI CASSAZIONE N. 24613/2024	La Cassazione, nell'ordinanza, ha stabilito che la mancata notifica dell'imposizione tributaria si riversa sugli atti successivi determinandone la nullità.
Riforma del processo tributario	CORTE DI CASSAZIONE N. 27265/2024	La Cassazione, nell'ordinanza, ha stabilito che ai giudizi in corso non si possono applicare le nuove regole introdotte con la legge di riforma del processo tributario contenute nell'art. 1 D.Lgs. 220/2023, che impediscono il deposito di documenti in appello.
Liquidazione spese giudiziali	CORTE DI CASSAZIONE N. 26734/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che nella liquidazione delle spese processuali, non è possibile scendere al di sotto dei valori minimi della tariffa.
Reimpiego di denaro di provenienza illecita	CORTE DI CASSAZIONE N. 35362/2024	La Cassazione, con la sentenza, ritiene legittimo il sequestro preventivo disposto ex D.Lgs. 231/2001 nei confronti di una Srl, relativo all'illecito amministrativo derivante dal reato di reimpiego di denaro di provenienza illecita, nonostante le somme siano servite per pagare il Fisco.
Reverse charge nei compro oro	CORTE DI CASSAZIONE N. 13717/2023	La Cassazione, con l'ordinanza, ha stabilito che per applicare il reverse charge nelle cessioni di oggetti preziosi usati occorre l'oggettivo accertamento degli elementi sostanziali e del ragionamento logico che giustificherebbero l'assimilazione dei beni finiti al materiale d'oro previsto dall'art. 17, c. 5 D.P.R. 633/1972.
Mancata consegna per Pec "piena"	CORTE DI CASSAZIONE N. 28542/2024	Le Sezioni Unite civili della Cassazione, con la sentenza, hanno previsto che la notifica via Pec eseguita dall'avvocato si perfeziona solo se viene generata la ricevuta di avvenuta consegna (c.d. Rdac).
Appello tributario mediante Pec	CORTE DI CASSAZIONE N. 27484/2024	La Cassazione, con ordinanza, ha stabilito che la notifica dell'appello avvenuta all'indirizzo risultante dal registro IPA è correttamente eseguita.

Cessione di terreno	CORTE DI GIUSTIZIA UE C-594/23	La Corte di giustizia Ue, ha stabilito che la cessione di un terreno sul quale insistono solo le fondazioni di costruzioni non ha per oggetto un fabbricato, bensì un'area edificabile e per questo motivo si considera un'operazione imponibile.
Regime degli impatriati	C.G.T. DI SECONDO GRADO DELLA LOMBARDIA N. 2343/2024	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia, ha stabilito che il lavoratore distaccato beneficia del regime agevolato degli impatriati.
Interessi passivi per finanziamenti garantiti da ipoteca e ROL	CORTE DI CASSAZIONE N. 28804/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che gli interessi passivi corrisposti per i finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione sono totalmente deducibili, senza i limiti del Rol.

In breve

Sufficiente la presentazione del modello F24 per il ravvedimento speciale

L'Agenzia delle Entrate con il provvedimento 4 novembre 2024 ha previsto per i contribuenti che, avendo aderito al concordato preventivo biennale, intendono "sanare" i periodi d'imposta dal 2018 al 2022 utilizzando il ravvedimento speciale previsto dal decreto Omnibus, l'opzione va esercitata, per ogni annualità, mediante presentazione del modello F24 relativo al versamento della prima o unica rata dell'imposta sostitutiva.

Diventa pienamente operativa la norma del decreto Omnibus (art. 2-quater, D.L. n. 113/2024), che ha introdotto il ravvedimento speciale per i contribuenti ISA che hanno aderito al concordato preventivo biennale.

Si tratta della possibilità di definire in via agevolata i periodi d'imposta dal 2018 al 2022 versando un'imposta sostitutiva variabile a seconda del grado di affidabilità conseguito nei vari anni oggetto di definizione.

La definizione agevolata è riservata ai contribuenti ISA (quindi sono esclusi i soggetti in regime forfetario) che hanno aderito, entro il 31 ottobre 2024, al concordato preventivo biennale.

Per costoro è possibile "ravvedere", mediante il versamento di un'imposta sostitutiva variabile in funzione del grado di affidabilità ai fini ISA e cioè del punteggio conseguito, i periodi d'imposta dal 2018 al 2022.

Nel dettaglio, l'imposta sostitutiva si applica sulla differenza tra reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato in ciascuna annualità e l'incremento dello stesso calcolato nella misura del:

- 5% per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;
- 10% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore ad 8 e inferiore a 10;
- 20% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 6 e inferiore a 8;
- 30% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 4 e inferiore a 6;
- 40% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 3 e inferiore a 4;
- 50% per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3.

Regole specifiche sono state previste per i contribuenti con ricavi o compensi fino a 5.164.569 euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari i quali, anche per una delle annualità comprese tra il 2018 e il 2022:

a) hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata alla diffusione della pandemia da Covid-19;
b) ovvero hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività.

Per costoro, l'imposta sostitutiva, per ciascuno degli anni dal 2018 al 2022, si applica sulla differenza tra reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato in ciascuna annualità e l'incremento dello stesso calcolato nella misura del 25%.

Sulla base imponibile come sopra calcolata, il contribuente potrà ravvedere ciascuno dei periodi d'imposta dal 2018 al 2022 versando una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, addizionali e IRAP. Anche in questo caso, le aliquote da applicare variano a seconda del grado di affidabilità ai fini ISA.

Nello specifico, per i periodi d'imposta 2018, 2019 e 2022, l'aliquota applicabile ai fini delle imposte sui redditi e addizionali è:

- 10%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;
- 12%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;
- 15%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6.

Per i periodi d'imposta 2020 e 2021, poiché sono stati attraversati dalla pandemia Covid-19, le imposte sostitutive sono ridotte del 30%. Per ogni annualità, comunque, non è possibile versare un'imposta sostitutiva minore di 1.000 euro.

Per quanto riguarda l'IRAP nei periodi d'imposta citati, l'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari al 3,9%.

Per i contribuenti che hanno dichiarato cause di esclusione per Covid o in non normale svolgimento dell'attività come sopra indicato, sulla base imponibile si applica una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, addizionali e IRAP con aliquota fissa del 12,5%.

Le imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali e dell'IRAP, determinate con le modalità di cui sopra, sono diminuite del 30%, quindi, si applica l'aliquota dell'8,75%.

L'imposta sostitutiva va versata in un'unica soluzione entro il 31 marzo 2025 oppure mediante pagamento rateale in un massimo di 24 rate mensili di pari importo maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 31 marzo 2025.

In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate.

Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

Nel caso di decadenza dalla rateizzazione non c'è il rimborso delle somme versate a titolo di imposta sostitutiva.

Inoltre, il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Per il solo periodo di imposta 2018, il ravvedimento non si perfeziona se sono stati notificati processi verbali di constatazione o schemi di atto di accertamento, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti, entro la data di conversione del decreto Omnibus.

Per il versamento vanno utilizzati i codici tributo approvati con risoluzione 17 ottobre 2024, n. 50/E.

L'opzione per definire i periodi d'imposta interessati è esercitata, per ogni annualità, mediante presentazione del modello F24 relativo al versamento della prima o unica rata delle imposte sostitutive.

Dal punto di vista operativo va ricordato che nel campo "Anno di riferimento" va indicata la relativa "annualità" e va riportato il numero complessivo delle rate, tramite i codici tributo che sono stati istituiti con la risoluzione n. 50/E/2024.

Nel provvedimento viene anche specificato che per le società e associazioni di cui all'art. 5 TUIR ovvero le società di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR l'opzione è esercitata con la presentazione di tutti i "modelli F24" di versamento, relativi alla prima o unica rata:

- dell’imposta sostitutiva dell’IRAP da parte della società o associazione;
- delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e delle relative addizionali da parte dei soci o associati.

Le integrative per i forfetari per la mancata compilazione del quadro RS

L'Agenzia delle Entrate, a settembre 2023, ha inviato ai contribuenti forfetari molte lettere di compliance riscontrando la mancata o incompleta compilazione del quadro RS del modello Redditi 2022. Tali contribuenti potranno sanare la loro posizione inviando una dichiarazione integrativa, senza sanzioni, entro il prossimo 2.12.2024, avendo cura di compilare i righi del quadro RS371, 372 e 373 e i dati dei redditi erogati dove non è stata operata la ritenuta alla fonte nel momento del pagamento (art. 1, c. 69 L. 190/2014). In questo caso, nella colonna 1 va indicato il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali non è stata operata la ritenuta mentre in colonna 2 l'ammontare dei redditi.

I righi da compilare sono i seguenti:

- rigo RS375: va compilato dagli esercenti attività d'impresa, indicando il numero complessivo di mezzi di trasporto/veicoli posseduti per la realizzazione dell'attività;
- rigo RS376: costo sostenuto per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, inclusi gli oneri accessori di diretta imputazione e le spese sostenute per le lavorazioni effettuate da terzi. Anche i costi di servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi vanno qui indicati;
- rigo RS377: costi sostenuti per il pagamento di royalties, quelli per il godimento di beni di terzi come i canoni di locazione finanziaria e non finanziaria derivanti dall'utilizzo di beni immobili, beni mobili e concessioni, i canoni di noleggio e i canoni d'affitto d'azienda;
- rigo RS378: spese sostenute per l'acquisto di carburante.
- rigo RS381: compilato dagli esercenti attività di lavoro autonomo i quali devono riportare i consumi ovvero le spese sostenute per i servizi telefonici compresi quelli accessori, i consumi di energia elettrica e i carburanti, lubrificanti e simili.

Come ricordato dall'Agenzia delle Entrate con le due circolari pubblicate nel 2016, la numero 10 e 24, i costi si indicano al lordo dell'Iva, in quanto il contribuente forfetario non ha la possibilità di esercitare la detrazione e per questo rimane a carico del contribuente. I costi imputabili all'attività possono essere indicati solo se comprovati da fattura, mentre devono essere indicate al 50% le spese sostenute per beni e servizi utilizzati in modo promiscuo.

L'Approfondimento

Plusvalenza da cessioni immobili oggetto di interventi "super bonus" – seconda parte

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi delle plusvalenze derivanti da cessioni di immobili oggetto di interventi "***superbonus***".

Dopo aver riepilogato la normativa vigente in materia di plusvalenze immobiliari e dopo aver trattato del calcolo del quinquennio, del caso delle unità immobiliari adibite ad abitazione principale, delle modalità di determinazione delle plusvalenze immobiliari e delle modalità di tassazione delle stesse, di seguito ci occuperemo:

- della cessione di immobili oggetto di interventi "***superbonus***";
- delle esclusioni normative;
- della determinazione del reddito diverso nel caso della cessione di fabbricato, oggetto di interventi "***superbonus***".

LA CESSIONE DI IMMOBILI OGGETTO DI INTERVENTI "SUPER BONUS"

Con l'art. 1, comma 64, lett. a) della Legge n. 213/2023[1] il Legislatore ha introdotto nel nostro ordinamento tributario una nuova ipotesi di reddito diverso.

[1] **L'art. 1, comma 64, lett. a) della Legge di Bilancio 2024 afferma che: "Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, sono apportate le seguenti modificazioni:**

a) all'articolo 67, comma 1:

1) alla lettera b) sono premesse le seguenti parole: « al di fuori delle ipotesi di cui alla lettera b-bis), »;

2) dopo la lettera b) è inserita la seguente:

« b-bis) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'art. 119 del DL n. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 77/2020, che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione, esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo »;

Nello specifico trattasi delle plusvalenze realizzate tramite cessione a titolo oneroso di beni immobili sui quali il cedente o gli altri aventi diritto hanno realizzato interventi agevolati, cosiddetti "***superbonus***", di cui all'art. 119 del DL n. 34/2020.

Di fatto, quindi, la novella lett. b-bis) dell'art. 67, comma 1 del TUIR prevede di includere tra i redditi diversi "***le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati di cui all'art. 119 del DL n. 77/2020, che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione …***".

Premesso ciò, osserviamo che la citata disposizione qualifica come reddito diverso la plusvalenza immobiliare se:

- il cedente, o gli altri aventi diritto, hanno eseguito sull'immobile alienato interventi agevolati dal cosiddetto "***superbonus***";
- i lavori edilizi sono stati conclusi da non più di 10 anni dalla data della cessione.

Da ultimo, occorre far presente che la disposizione così formulata non consentiva di capire se le cessioni di immobili, interessati da soli interventi "***trainanti***" sulle parti comuni (condominiali e non) rientrassero, o meno, nella nuova ipotesi di tassazione.

Ebbene, con il documento di prassi n. 13/E/2024 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che "***non rilevi la tipologia d'interventi (trainanti o trainati) effettuati in relazione all'immobile oggetto di cessione; in altri termini, non occorre, ai fini della verifica della sussistenza del presupposto impositivo di cui alla lettera b-bis) sopra citata, che sulla singola unità immobiliare siano stati effettuati anche interventi trainati, ma è sufficiente la circostanza che siano stati effettuati interventi ammessi al Superbonus sulle parti comuni dell'edificio di cui fa parte l'unità immobiliare ceduta a titolo oneroso***".

Esclusioni

Restano escluse dalla normativa per espressa previsione di legge "… ***gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo***".

In pratica, non risultano interessate dalla nuova disciplina le plusvalenze riguardanti immobili:

- acquisiti per successione;
- adibiti ad abitazione principale.

In merito a quest'ultimo punto si rammenda, però, che per poter considerare abitazione principale l'immobile ceduto è necessario che lo stesso sia adibito come tale dal cedente o dai suoi familiari "***per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo", a nulla rilevando l'utilizzo fatto dal detentore della medesima unità***".

LA DETERMINAZIONE DELLA NUOVA IPOTESI DI REDDITO DIVERSO

Secondo quanto stabilito dall'art. 1, comma 64, lett. b) della Legge di Bilancio 2024 sono considerate reddito diverso "***Le plusvalenze di cui alle lett. a), b) e b-bis) del comma 1 dell'art. 67***" e dette plusvalenze "***sono costituite dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo. Per gli immobili di cui alle lettere b) e b-bis) del comma 1 dell'art. 67 acquisiti per donazione si assume come prezzo di acquisto o di costruzione quello sostenuto dal donante***".

Di conseguenza, il valore della plusvalenza derivante da cessione di un immobile oggetto di interventi "***superbonus***" viene calcolata come differenza tra:

- il corrispettivo percepito nel periodo di imposta; e
- il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato dei costi inerenti sostenuti per detto bene.

Tuttavia:

- nel caso di interventi "***superbonus***" conclusi da non più di 5 anni non devono essere considerate al momento della cessione, quali "***costi inerenti***", le spese sostenute per detti interventi, se il contribuente ha esercitato l'opzione per la cessione

del credito o l'opzione per lo sconto in fattura praticato dal fornitore, di cui all'art. 121, comma 1 lettere a) e b) del DL n. 34/2020[2].

In tal senso, la seconda parte del comma 1 dell'art. 68 del TUIR dispone, infatti, che "***Per gli immobili di cui alla lettera b-bis) del comma 1 dell'articolo 67, ai fini della determinazione dei costi inerenti al bene, nel caso in cui gli interventi agevolati ai sensi dell'art. 119 del DL n. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 n. 77/2020, si siano conclusi da non più di cinque anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui all'art. 121, comma 1, lett. a) e b), del citato DL n. n. 34 del 2020***".

- in ipotesi di interventi agevolativi conclusi da oltre 5 anni è possibile riconoscere al momento della cessione dell'immobile, quale costo inerente, il 50% del costo sostenuto per detti interventi, se il contribuente:

[2] **L'art. 121, comma 1, lett. a) e b) del DL n. 34/2020 prevede che: "1. I soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, spese per gli interventi elencati al comma 2 possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:**

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, cedibile dai medesimi ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di tre ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'art. 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al Dlgs n. 385/1993, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al Dlgs n. 209/2005, ferma restando l'applicazione dell'art. 122-bis, comma 4, del presente decreto, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima; alle banche, ovvero alle società appartenenti ad un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del Dlgs n. 385/1993, è sempre consentita la cessione a favore di soggetti diversi dai consumatori o utenti, come definiti dall'articolo 3, comma 1, lettera a), del codice del consumo, di cui al Dlgs n. 206/2005, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione;

b) per la cessione di un credito d'imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di tre ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'art. 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al Dlgs n. 385/1993, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice di cui al Dlgs n. 209/2005, ferma restando l'applicazione dell'art. 122-bis, comma 4, del presente decreto, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima; alle banche, ovvero alle società appartenenti ad un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del Dlgs n. 385/1993 è sempre consentita la cessione a favore di soggetti diversi dai consumatori o utenti, come definiti dall'art. 3, comma 1, lett. a), del codice del consumo, di cui al Dlgs n. 206/2005, che abbiano stipulato un contratto di conto corrente con la banca stessa, ovvero con la banca capogruppo, senza facoltà di ulteriore cessione".

- ✓ ha beneficiato dell'incentivo nella misura del 110%;
- ✓ ha esercitato l'opzione per la cessione del credito o per lo sconto in fattura praticato dal fornitore, ex art. 121, comma 1, lett. a) e b) del DL n. 34/2020.

Ciò lo si ricava dalla terza parte del comma 1 dell'art. 68 del TUIR in cui viene disposto che "***Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50 per cento di tali spese, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente***".

Segnaliamo, inoltre, che il prezzo di acquisto o il costo di costruzione degli immobili è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, se, alla data della cessione, sugli immobili sono stati effettuati dal cedente o dagli altri aventi diritto interventi agevolati "***superbonus***" conclusi da oltre 5 anni.

Così recita l'art. 68, comma 1 del TUIR dove viene stabilito che "***Per i medesimi immobili di cui alla lett. b-bis) del comma 1, dell'art. 67, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati***".

Evidenziamo, infine, che, come disposto dall'art. 1, comma 65 della Legge n. 213/2023 "***Alle plusvalenze realizzate ai sensi delle disposizioni introdotte dal comma 64 si può applicare l'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito di cui all'articolo 1, comma 496, legge 23 dicembre 2005, n. 266, con le modalità ivi previste***".

In definitiva, su un immobile ceduto il costo sostenuto per gli interventi agevolativi "***superbonus***" non rientra tra i costi inerenti se:

- all'atto della cessione gli interventi agevolati si sono conclusi da meno di 5 anni; e
- il contribuente ha usufruito dell'incentivo nella misura del 110%, esercitando una delle opzioni: cessione del credito o sconto in fattura.

Seguono alcuni esempi.

Esempio 1

Supponiamo che un contribuente:

- nel 2017 abbia acquistato un immobile come abitazione "***non principale***" per un importo di € 400.000;
- nel mese di febbraio 2022 abbia esercitato l'opzione per lo sconto in fattura per un importo di € 220.000 avendo effettuato sull'immobile un intervento di riqualificazione energetica ammesso al cosiddetto superbonus del 110%;
- nel mese di febbraio 2024 abbia ceduto l'immobile acquistato nel 2019 per un importo pari a € 800.000, generando una plusvalenza imponibile di € 400.000 (800.000 – 400.000) soggetta a imposta sostitutiva del 26% per un importo pari a € 104.000 (400.000 x 26%).

Ebbene, considerando che dal termine dei lavori agevolati (febbraio 2022) alla data di cessione dell'immobile (febbraio 2024) sono trascorsi meno di 5 anni, il 50% delle spese sostenute con la forma dello sconto in fattura non può essere portato in diminuzione dalla base imponibile.

Per questi motivi, il contribuente realizza una plusvalenza imponibile pari a € 400.000, ovvero pari alla differenza tra il corrispettivo incassato per la cessione € 800.000 e il prezzo di acquisto iniziale pari a € 400.000.

Diversamente, se gli interventi si fossero conclusi da più di 5 anni, ma entro i 10, all'atto di cessione sarebbe stato possibile includere tra i costi inerenti il 50% delle spese sostenute per gli interventi agevolati.

Questo perché il contribuente ha fruito dell'agevolazione del 110% e ha optato per lo sconto in fattura.

Esempio 2

Ipotizziamo che un contribuente:

- nel 2019 abbia acquistato come abitazione "***non principale***" un immobile per un importo di € 400.000;
- nel mese di febbraio 2022 abbia esercitato l'opzione per lo sconto in fattura per un importo di € 160.000 avendo effettuato sull'immobile un intervento di riqualificazione energetica ammesso al cosiddetto superbonus del 110%;

- nel mese di marzo 2028 cederà l'immobile acquistato nel 2019 per un importo pari a € 700.000, generando una plusvalenza imponibile soggetta a imposta sostitutiva del 26%

Ebbene, considerando che dal termine dei lavori agevolati (febbraio 2022) alla data di cessione dell'immobile (marzo 2028) sono trascorsi più di 5 anni e non si superano i 10 anni, le spese sostenute con la forma dello sconto in fattura possono essere portate in diminuzione dalla base imponibile per il 50%.

Per questi motivi, il contribuente realizza una plusvalenza imponibile pari a € 220.000 (700.000 – 480.000), ovvero pari alla differenza tra:

- il corrispettivo incassato per la cessione € 700.000;
- il prezzo di acquisto iniziale pari a € 400.000, aumentato del 50% delle spese che hanno beneficiato dello sconto in fattura € 80.000 (160.000 x 50%).

Si rammenda, altresì, che al momento della cessione per gli immobili acquisiti o costruiti da oltre 5 anni il prezzo di acquisto o il prezzo di costruzione deve essere rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

L'Approfondimento

L'acconto di novembre

PREMESSA

Il mese di novembre è arrivato e con esso si avvicina la scadenza per il versamento del secondo acconto delle imposte e dei contributi.

Lo scorso anno c'era la possibilità per alcuni contribuenti di spostare all'anno successivo la seconda rata ed anche di rateizzarla. La previsione non è stata confermata per quest'anno.

In seguito, si vedranno poi due ulteriori situazioni dove è necessario rideterminare gli acconti ed in particolare da coloro che hanno fruito della maggiorazione del 20% della deduzione del costo dei lavoratori neoassunti e per coloro che hanno fruito della flat-tax incrementale.

Vediamo ora di analizzare le previsioni legate al secondo acconto che viene identificato con il mese di novembre, in quanto coinvolge la più parte dei soggetti, ma in realtà è la regola dell'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio.

ACCONTI D'IMPOSTA

Come previsto dalla norma, ogni contribuente è tenuto a versare anticipatamente un acconto riguardante il periodo d'imposta dell'anno in corso.

Per il calcolo delle quote da versare è necessario verificare le percentuali di acconto stabilite dalle norme e la dichiarazione dei redditi dell'anno precedente.

Come regola generale vengono utilizzati i dati contenuti nella dichiarazione dell'anno precedente in quanto, trattandosi di un acconto per l'anno in corso e quindi di un periodo non ancora concluso, non si è a conoscenza del reddito che il contribuente dichiarerà.

Viene, però, lasciata la libertà allo stesso di ricalcolare gli acconti in funzione di minori previsioni reddituali.

TERMINI DI VERSAMENTO PER GLI ACCONTI DI NOVEMBRE 2024

Il termine per il versamento della seconda rata (o unica per coloro che abbiano optato di farne una sola) degli acconti IRPEF, IRES e IRAP riguardanti il periodo d'imposta 2024, è individuato con la fine dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta

precedente. Per i soggetti con esercizio solare, il termine ultimo per adempiere regolarmente è il 30 novembre 2024 che slitta al 2 dicembre per il fatto che il 30 novembre cade di sabato. La scadenza di novembre coinvolge tutti i soggetti, persone fisiche, società di persone, società di capitali ed Enti che hanno esercizio coincidente con l'anno solare.
Dove i soggetti IRPEF vedono la scadenza fissa nel 30 novembre (quest'anno 2 dicembre) i soggetti IRES possono avere scadenze variabili a seconda della scadenza dell'esercizio sociale. Potremo, quindi, affermare che per loro è più corretto parlare di versamento della rata dell'acconto entro l'undicesimo mese dell'esercizio o periodo di gestione.
Gli esercizi sociali che hanno una durata maggiore o inferiore ai 12 mesi, devono essere considerati come unico periodo d'imposta ai fini della determinazione degli acconti.

MISURE DEGLI ACCONTI D'IMPOSTA

La misura degli acconti per il 2024 è riepilogata nella seguente tabella:

TIPO D'IMPOSTA	PERCENTUALI
IRPEF	100%
IRES	100%
IRAP (persone fisiche e società di persone)	100%
IRAP (soggetti IRES)	100%
Maggiorazione per i soggetti che hanno aderito al concordato preventivo biennale da calcolare sul differenziale fra il reddito concordatario (P06) ed il reddito normalizzato del 2023 (P04)	10%

ACCONTO IRPEF

L'acconto deve essere versato entro i termini previsti, in due momenti diversi o in un solo momento, in base all'importo da versare. In particolare, gli acconti relativi all'IRPEF devono essere versati in due rate. Dovremo prestare attenzione ai soggetti con ISA approvati rispetto agli altri contribuenti. In sintesi:

1. soggetti con ISA approvati:
    - l'acconto è ripartito in 2 rate di pari importo, la prima scadente entro i termini per il versamento del saldo e la seconda entro l'undicesimo mese successivo alla chiusura dell'esercizio;
2. soggetti per i quali non è approvato un ISA e i privati:

- la prima, pari al 40% dell'acconto complessivo, deve già essere stata pagata entro i tempi predisposti per il versamento del saldo della dichiarazione presentata per il precedente esercizio;
- la seconda, è pari al restante 60% del complessivo acconto dovuto.

Merita ricordare che gli imprenditori con ISA approvato sono anche coloro che non lo devono applicare in quanto godono di una causa di esclusione o di disapplicazione. Si pensi, ad esempio a chi gode di una causa di esclusione oppure ai contribuenti minimi o ai forfettari. Rammentiamo anche che sono considerati alla stregua dei soggetti con ISA approvato anche i soci delle società in trasparenza o i collaboratori familiari, dove la società o il titolare dell'impresa individuale esercita una attività dove è presente un ISA. Anche costoro dovranno calcolare l'acconto nella misura del 50% per ciascuna rata.

L'acconto IRPEF, da corrispondere per l'anno 2024, è da calcolare prendendo a riferimento il rigo RN34 del modello REDDITI 2024 PF e in particolare si deve tener conto che:

- non è dovuto l'acconto, se tale rigo è inferiore o uguale a euro 51,00;
- se l'importo di RN34 è compreso tra euro 51,00 e euro 257,00, l'acconto va versato in soluzione unica entro il 30 novembre;
- se l'importo è maggiore di euro 258,00, si deve versare l'acconto in due rate, la prima assieme al saldo del periodo precedente e la seconda entro il 2 dicembre 2024.

Schematizzando:

RIGO RN34 "DIFFERENZA"	ACCONTO IRPEF 2024
Non superiore a euro 51,00	Non dovuto
Superiore a euro 52,00 ma non a euro 257,00	Versamento in un'unica soluzione entro il 2/12/2024
Superiore a euro 258,00	Versamento in due rate: • la prima pari al 50% per i soggetti ISA o al 40% per gli altri contribuenti del rigo RN34 • la seconda pari al 50% per i soggetti ISA o al 60% per gli altri contribuenti del rigo RN34 entro il 2/12/2024

Si rammenta che l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 27/E/2013 aveva precisato che il mancato pagamento della maggiorazione dello 0,40% non comporta l'applicazione della

sanzione del 30% sull'intero importo versato, ma che è dovuto esclusivamente lo 0,40% (in precedenza omesso) maggiorato della sanzione del 30% calcolata sullo stesso 0,40%. Cioè si sana il mancato calcolo della maggiorazione, applicando la sanzione su tale importo omesso.

Versamento dell'acconto in base al metodo storico

L'acconto IRPEF dovuto va calcolato prendendo l'ammontare del debito fiscale del 2023 (modello Redditi 2024), al netto di detrazioni, crediti d'imposta e ritenute subite, moltiplicato per la percentuale prevista per gli acconti di tale imposta.

Le percentuali sono state descritte nella tabella relativa agli acconti del 2024.

Per quanto riguarda coloro che hanno aderito al concordato preventivo biennale, ricordiamo che è dovuta un'imposta sostitutiva del 10% da calcolare sulla differenza fra il reddito concordatario rinvenibile nel rigo P06 ed il reddito effettivo del 2023 rinvenibile nel rigo P04 del modello del concordato. Ricordiamo che questa maggiorazione in forma di imposta sostitutiva è dovuta solamente da coloro che determinano l'acconto con il metodo "storico" e non per coloro che calcolano l'acconto con il metodo previsionale.

L'imposta sostitutiva del 10% andrà poi detratta dall'imposta principale (IRPEF).

ACCONTO PER CEDOLARE SECCA

In base a quanto disposto dall'articolo 3, comma 4, Decreto Legislativo n. 23/2011, la percentuale dell'acconto della cedolare secca è pari al 95%. La percentuale si applica all'imposta dovuta per l'anno precedente, in questo caso del 2022, indicata nel modello REDDITI 2024 (rigo RB 11 – colonna 3).

Le regole per i versamenti minimi e dello spalmo su due rate prendono a riferimento gli importi previsti per l'IRPEF. Si riporta, comunque, una tabella riepilogativa:

ACCONTO CEDOLARE SECCA 2024			
ACCONTO		RATE	SCADENZA
95% dell'imposta dovuta l'anno precedente (rigo RB11, colonna 3)	Minore o pari a euro 258,00	Unica rata	2/12/2024
	Superiore o pari a euro 258,00	1ª rata (50% o 40% del 95%)	• entro il 30/06/2024 o 30/07/2024 (con lo 0,40%) • entro il 30/07/2024 o il 20/08/2024 (con lo 0,4%)

		2ª rata (50% o 60% del 95%)	2/12/2024

ACCONTO IRES

Utilizzando il metodo storico, l'ammontare dell'acconto IRES 2024 è pari al 100% (come già indicato nella tabella precedente) dell'importo "IRES dovuto o differenza a favore del contribuente" esposto nei righi:

- RN17 del modello REDDITI 2024 SC;
- RN28 del modello REDDITI 2024 ENC.

L'ammontare totale dell'acconto IRES 2024 è pari al 100% e, a seconda dell'importo indicato nel rigo citato, il versamento dell'acconto potrebbe:

- non essere dovuto;
- effettuarsi in un'unica soluzione;
- essere versato in due rate.

Schematizzando:

RIGO RN17 RIGO RN28	ACCONTO IRES 2024
Fino a euro 20,00	Non dovuto
Da euro 21,00 a euro 257,00	Versamento in unica soluzione entro il 2/12/2024 se l'esercizio coincide con l'anno solare (entro l'ultimo giorno dell'11° mese dell'esercizio negli altri casi)
Da euro 258,00	Versamento in due rate: • pari al 50% per i soggetti ISA o 40% per gli altri, entro il 30/6/2024 o 30/7/2024 (con lo 0,40%) se l'esercizio coincide con l'anno solare e il bilancio è approvato nei termini ordinari; • pari al 50% per i soggetti ISA o 60% per gli altri entro il 2/12/2024 se l'esercizio coincide con l'anno solare e il bilancio è approvato nei termini ordinari

SOGGETTI OBBLIGATI AL RICALCOLO DEGLI ACCONTI

Nel caso in cui si sia compilato il rigo RN61 per il ricalcolo degli acconti allora gli importi sono quelli esposti in RN62, prima casella per il primo acconto e seconda casella per il secondo acconto.

Le fattispecie per le quali si rende necessario tale ricarico riguardano le seguenti situazioni:

- in presenza di redditi derivanti dall'attività di noleggio occasionale di imbarcazioni e navi da diporto assoggettati ad imposta sostitutiva del 20% (quadro RM). L'acconto IRPEF per l'anno 2023 deve essere calcolato tenendo conto anche di tali redditi (articolo 59-ter, comma 5, del D.L. n. 1/2012);
- in presenza di redditi d'impresa l'acconto va calcolato tenendo conto dell'articolo 34, comma 2, della Legge 12/11/2011, n. 183 (deduzione forfetaria in favore degli esercenti impianti di distribuzione di carburante);
- per i soggetti che hanno effettuato negli anni precedenti al 2021 investimenti in beni materiali strumentali nuovi, si possono trovare a dover approcciare a due diverse regole:
  - se si tratta di Maxi-ammortamento, non si deve procedere ad alcun ricarico;
  - in presenza di IPER-ammortamento, va effettuato il ricalcolo senza considerare il maggior beneficio fiscale.
- per i soggetti IRES in presenza di ritenute su interessi, premi e altri proventi, nel calcolo dell'acconto queste ritenute rilevano nella misura del 70%.

Rispetto alle tradizionali situazioni dove era necessario effettuare la rideterminazione dell'acconto, quest'anno se ne aggiungono ulteriori due: presenza della maggiorazione della deduzione del costo per incremento occupazionale; fruizione della flat-tax incrementale.

Per quanto riguarda la prima fattispecie ricordiamo che a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi che nel 2024 hanno effettuato nuove assunzioni di lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, l'articolo 4, D.Lgs. n. 216/2023 riconosce una maggiorazione del 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale. L'agevolazione spetta a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al 31.12.2024 risulti superiore al numero di dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nel 2023.

In base al comma 7 del citato art. 4, se il contribuente utilizza il metodo previsionale per determinare l'acconto 2024, non può tener conto dell'agevolazione in esame.

Poi abbiamo i soggetti che **per il 2023 hanno applicato la c.d. "Flat tax incrementale"** di cui all'art. 1, commi da 55 a 57, Legge n. 197/2022, che utilizzano il metodo storico, i quali sono tenuti a rideterminare l'acconto **IRPEF 2024** senza considerare l'applicazione della flat-tax.

ACCONTO ADDIZIONALI IRPEF

In relazione alle addizionali regionale e comunale IRPEF, si rammenta che:

- addizionale regionale: non sono dovuti acconti;

- addizionale comunale: l'acconto va versato entro il termine del saldo IRPEF.

ACCONTO IRAP

L'acconto IRAP è ora dovuto solamente dai soggetti collettivi, avendo il legislatore escluso dall'applicazione del tributo tutti gli imprenditori e professionisti individuali.

Ciò premesso, vediamo ora le regole per gli altri soggetti per il calcolo dell'acconto IRAP, considerando che coloro che hanno aderito al concordato preventivo biennale dovranno un'imposta sostitutiva.

L'ammontare dell'acconto IRAP 2024 segue le medesime regole che il soggetto deve applicare per le imposte sul reddito (IRPEF o IRES). Per il calcolo si farà riferimento all'importo riportato in "Totale imposta" esposto nel rigo IR21 del modello IRAP 2024. Il versamento andrà fatto con le regole che vedremo, considerandolo nelle seguenti misure: sia per i soggetti IRPEF che per gli IRES: per il 100% di quanto esposto nel rigo IR21.

Anche l'acconto IRAP può essere dovuto in un unico versamento o in due rate annue in base all'ammontare dell'importo dovuto. Le regole da applicare sono le stesse sopra esposte con riferimento all'acconto IRPEF se il soggetto interessato è gravato da imposta sulle persone fisiche, o all'acconto IRES se il soggetto in questione è gravato dall'imposta sulle società di capitali.
L'acconto IRAP non è dovuto se l'importo evidenziato a rigo IR21 "Totale imposta" del modello IRAP 2024 non è superiore a:

- euro 51,65 per le persone fisiche;
- euro 20,66 per gli altri soggetti (IRES).

Un ulteriore aggravio finanziario è a carico di coloro che hanno aderito al concordato preventivo biennale. Infatti, chi determina l'acconto con il metodo storico dovrà versare entro i termini per il secondo acconto il 3% da calcolare sulla differenza del valore della produzione concordataria indicato nel rigo P08 con il valore della produzione del 2023 indicato in P05.

IL METODO PREVISIONALE

Il metodo alternativo a quello storico è il previsionale. In base a tale modalità l'acconto dovuto è determinato sulla base di una stima del reddito o del valore della produzione ai fini IRAP che si presume di conseguire nel 2024. In particolare, se il contribuente prevede di conseguire un reddito / valore della produzione inferiore rispetto a quello realizzato nel 2023, è possibile:

- versare un acconto inferiore a quello risultante con il metodo storico;
- non effettuare alcun versamento.

È proprio questo il metodo che viene prescelto in un momento di crisi come questo, in cui si prevede che il reddito sia inferiore a quello del periodo precedente. Metodo che comunque non è privo di rischi. Infatti, se la previsione risultasse errata e, conseguentemente il contribuente avesse versato un'imposta minore di quella dovuta, l'Ufficio addebiterà una sanzione per insufficiente versamento pari al 30% della minore imposta versata.
Al contribuente resta comunque la possibilità di "sistemare" il minor versamento utilizzando l'istituto del ravvedimento operoso.

MAGGIORAZIONE ACCONTO SOGGETTI IRES

Le società di comodo tenute dal 2023 all'applicazione della maggiorazione del 10,50% dell'aliquota IRES devono versare altresì l'acconto 2024 di tale maggiorazione, entro i medesimi termini previsti per l'IRES, utilizzando gli specifici codici tributo.
Anche per il versamento di tale acconto da parte di un soggetto ISA, se il versamento va effettuato in 2 rate, le stesse sono pari al 50% ciascuna.

CONTRIBUENTI MINIMI E FORFETTARI

Con riguardo ai contribuenti minimi / forfetari le situazioni che si possono presentare e la relativa imposta dovuta per il 2024 sono così sintetizzabili.

Regime 2023	Regime 2024		Imposta dovuta per il 2024
Minimi	A	Minimi	Imposta sostitutiva (5%)
	B	Ordinario	IRPEF (determinata con modalità "ordinarie")
	C	Forfetario	Imposta sostitutiva (15%)
Ordinario	D	Forfetario	Imposta sostitutiva (15%)
Forfetario	E	Forfetario	Imposta sostitutiva (15% - 5%)
	F	Ordinario	IRPEF (determinata con modalità "ordinarie")

Partendo dalla tabella appena esposta, vediamo ora di stabilire le modalità di determinazione dell'acconto, seguendo le lettere esposte nella colonna 2.

A	Minimo 2023 e 2024	I soggetti che hanno applicato il regime dei minimi nel 2023 e continuano ad applicarlo nel 2024, devono versare l'acconto dell'imposta sostitutiva del 5%, con le modalità previste ai fini IRPEF
B	Minimo 2023 e ordinario 2024	I soggetti minimi 2023 che nel 2024 adottano il regime ordinario (contabilità semplificata o ordinaria): • determineranno il reddito 2024 nei modi ordinari o regime di cassa, assoggettando lo stesso ad IRPEF, come di consueto; • possono versare l'acconto 2024 dell'imposta sostitutiva (codice tributo "1793") e scomputarlo nel quadro RN del mod. REDDITI 2025 PF oppure possono applicare il metodo previsionale e quindi non versare l'acconto 2024 dell'imposta sostitutiva
C	Minimo 2023 e forfettario 2024	I soggetti minimi 2023 che nel 2024 adottano il regime forfetario: • assoggettano il reddito 2024 all'imposta sostitutiva (15%); • versano l'acconto 2024 dell'imposta sostitutiva dei minimi (codice tributo "1793") e lo indicheranno nel quadro LM del mod. REDDITI 2025 PF.
D	Ordinario 2023 e forfettario 2024	In base alla disciplina generale in materia di acconti, si ritiene che i soggetti che dal 2024 adottano il regime forfetario non siano tenuti a versare l'acconto dell'imposta sostitutiva 2024, mancando la base di riferimento. Applicando il metodo previsionale detti soggetti possono non versare l'acconto IRPEF 2024 ovvero versare un minor acconto IRPEF 2024 rispetto a quello risultante con il metodo storico
E	Forfettario 2023 e 2024	I soggetti che hanno applicato il regime forfetario nel 2023 e continuano ad applicarlo nel 2024, devono

		versare l'acconto dell'imposta sostitutiva del 15% - 5%, con le modalità previste ai fini IRPEF.
F	Forfettario 2023 e ordinario 2024	I soggetti forfetari nel 2023 che nel 2024 adottano il regime ordinario (contabilità semplificata o ordinaria): • determineranno il reddito 2024 nei modi ordinari o col regime di cassa assoggettando lo stesso ad IRPEF, come di consueto; • possono versare l'acconto 2024 dell'imposta sostitutiva (codice tributo "1790") e scomputarlo nel quadro RN del mod. REDDITI 2025 PF oppure possono applicare il metodo previsionale e quindi non versare l'acconto 2024 dell'imposta sostitutiva.

Forfettari e concordato preventivo biennale

Viste le modalità di determinazione degli acconti ordinariamente previste, non possiamo dimenticare che anche i soggetti forfettari che hanno aderito al concordato preventivo biennale sono tenuti a seguire regole del tutto simili ai soggetti ordinari (contabilità ordinaria o semplificata).

Anche per i forfettari si dovrà distinguere a seconda del metodo utilizzato e precisamente:

- Metodo storico: chi utilizza il metodo storico, ossia di determinazione dell'acconto 2024 in base all'imposta relativa al 2023, è dovuta una maggiorazione pari al 10% (3% in caso di contribuente "start up") della differenza tra il reddito concordato (LM63) e quello d'impresa o di lavoro autonomo 2023 dichiarato (LM34).
- Metodo previsionale: diversamente chi utilizza il metodo previsionale determinerà la seconda rata calcolando il dovuto sul reddito concordatario e decurterà dallo stesso quanto versato con la prima rata (se dovuta).

ESONERATI DAGLI ACCONTI

In alcuni casi i contribuenti non sono tenuti a effettuare il versamento degli acconti. In sintesi, vediamo di ricordare quelle che sono tali ipotesi:

1. soggetti che nel 2024 hanno cessato ogni attività e non possiedono altri redditi imponibili dai quali possa scaturire un'imposta sui redditi;

2. soggetti che nel 2023 non possedevano redditi ed hanno iniziato un'attività d'impresa o di lavoro autonomo nel corso del 2024;
3. coloro che nel 2024 (per i redditi 2023) non hanno presentato la dichiarazione dei redditi in quanto esonerati;
4. gli eredi dei contribuenti deceduti nel periodo compreso fra il 1/1/2024 e il 30/11/2024, in quanto l'obbligo di versamento degli acconti non si trasferisce sugli eredi (C.M. n. 96 del 1997).

MODALITÀ DI VERSAMENTO

Entro il prossimo 2/12/2024 per i soggetti con esercizio solare o entro l'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta per i soggetti con esercizio a cavallo, si dovrà effettuare il pagamento della seconda o unica rata dell'acconto 2024. Diversamente da quanto previsto per il versamento del primo acconto, il secondo acconto non può essere rateizzato, ma, al contrario, andrà versato in soluzione unica.
Il pagamento sarà eseguito con modalità telematiche da tutti i soggetti possessori di partita IVA utilizzando il modello F24.

I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

IMPORTO DA VERSARE	CODICE TRIBUTO	PERIODO DI RIFERIMENTO
Acconto IRPEF	4034	2024
Acconto addizionale comunale	3843	2024
Acconto IRES	2002	2024
Acconto maggiorazione IRES (10,50%) società di comodo	2019	2024
Acconto IRAP	3813	2024
Acconto imposta sostitutiva minimi	1794	2024
Acconto imposta sostitutiva forfettari	1791	2024
Acconto cedolare secca	1841	2024
Acconto IVIE	4045	2024
Acconto IVAFE	4048	2024

Per il versamento dell'IRAP, in sede di compilazione del modello F24, va indicato, come di consueto, anche il codice della Regione o della Provincia autonoma beneficiaria del tributo.

Nel caso in cui l'attività sia svolta in più Regioni o più Provincie autonome, il versamento va effettuato indicando il codice della Regione o della Provincia autonoma per la quale risulta l'imposta netta più elevata nel quadro IR. Sarà onere dell'Amministrazione Finanziaria effettuare la corretta ripartizione fra le Regioni o le Provincie autonome e operare i conseguenti conguagli.

Per i soggetti che hanno aderito al concordato preventivo biennale e che determinano il secondo acconto con il metodo storico, abbiamo visto che devono versare una imposta sostitutiva. Si indicano i codici tributo individuati con la RM 19/9/2024, n. 48/E:

- "4068" denominato "CPB - Soggetti ISA persone fisiche - Maggiorazione acconto imposte sui redditi - Art. 20, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 13 del 2024"; 3
- "4069" denominato "CPB - Soggetti ISA diversi dalle persone fisiche - Maggiorazione acconto imposte sui redditi - Art. 20, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 13 del 2024";
- "4070" denominato "CPB - Soggetti ISA - Maggiorazione acconto IRAP - Art. 20, comma 2, lett. b), del d.lgs. n. 13 del 2024";
- "4071" denominato "CPB - Soggetti ISA - Imposta sostitutiva di cui all'articolo 20-bis, comma 1, del d.lgs. n. 13 del 2024";
- "4072" denominato "CPB - Soggetti forfetari - Maggiorazione acconto imposte sui redditi - Art. 31, comma 2, lett. a), del d.lgs. n. 13 del 2024";
- "4073" denominato "CPB - Soggetti forfetari - Imposta sostitutiva di cui all'articolo 31-bis del d.lgs. n. 13 del 2024".

COMPENSAZIONE

Come noto, per il versamento dell'acconto 2024, il contribuente può utilizzare la compensazione verticale od orizzontale:

- compensazione verticale: si attua utilizzando imposte / contributi della stessa natura e nei confronti dello stesso Ente impositore (esempio: credito IRPEF / IRES 2023 con acconto IRPEF / IRES 2024), senza la necessità di utilizzare il modello F24;
- compensazione orizzontale: si attua utilizzando imposte / contributi di natura diversa e/o nei confronti di diversi Enti impositori (esempio: credito IVA 2023 con acconto IRAP 2024). Deve essere compilato il modello F24.

Si ricorda la necessità per tutti i crediti utilizzati in compensazione orizzontale in misura superiori a euro 5.000 per tipologia di tributo, di apporre il visto di conformità sulla dichiarazione e solo dal decimo giorno successivo sarà possibile usarlo in compensazione.

Dovrà essere poi osservata la nuova disposizione che stabilisce anche per i non titolari di partita IVA (privati) di effettuare il pagamento secondo le seguenti regole:

RISULTANZA DEL MODELLO F24	CONTRIBUENTE	MODALITÀ DI PRESENTAZIONE
F24 con saldo a zero	• Titolare di partita IVA • Privato	Entratel – Fisconline
F24 a debito con compensazione	• Titolare di partita IVA • Privato	• Entratel – Fisconline • *Remote-home banking*
F24 a debito senza compensazione	Titolare di partita IVA	
F24 a debito senza compensazione con saldo maggiore a euro 1.000	Privato	• Entratel – Fisconline • *Remote-home banking* • Cartacea
F24 a debito senza compensazione con saldo NON superiore a euro 1.000	Privato	
F24 precompilato dall'Ente senza compensazioni	Privato	

IMPORTO MASSIMO COMPENSABILE

Anche per quest'anno il limite massimo di crediti d'imposta compensabili è fissato a euro 700.000 per periodo d'imposta (senza considerare la compensazione verticale) e tale limite vale anche per la compensazione dei crediti IVA infrannuali (Comunicato Agenzia Entrate 20.07.2004).

L'eventuale eccedenza può essere richiesta a rimborso o utilizzata in compensazione nell'anno successivo.

Tale limite è elevato a euro 1.000.000 per le imprese subappaltatrici con volume d'affari dell'anno precedente costituito per almeno l'80% da prestazioni rese a seguito di contratti di subappalto, tenute ad applicare il *reverse charge*.

RAVVEDIMENTO OPEROSO

Come noto, il mancato o insufficiente versamento degli acconti può essere sanato aderendo all'istituto del ravvedimento operoso. A seguito dell'emanazione del D.Lgs. di riforma delle sanzioni, sono stati rivisti al ribasso i minimi edittali delle sanzioni. Le nuove disposizioni,

però, si applicano alle infrazioni commesse dal 1/9/2024. Quindi, il contribuente dovrà applicare la sanzione per mancato pagamento del 30% per le irregolarità commesse fino al 31/8/2024; la sanzione per mancato pagamento commesse dal 1/9/2024 (quindi quelle del secondo acconto) è del 25%. Ciò comporta una quantificazione della sanzione ridotta in ragione del ritardo con differenti aliquote. Nella sottostante tabella proviamo ad esporle:

ALIQUOTA ORDINARIA	**30%**		**25%**	
Tipologia di ravvedimento	**Riduzione fino 31/8/2024**		**Riduzione dal 1/9/2024**	
	LA NORMA	**in %**	LA NORMA	**in %**
Entro 14 gg, per ogni giorno	1/10 con riduzione 50% e pari a 1/15 per giorno	**0,10%**	1/10 con riduzione 50% e pari a 1/15 per giorno	0,08%
Entro 30 gg dal mancato pagamento del tributo e dell'acconto	1/10 con ulter. riduz. 50%	**1,50%**	1/10 con ulter. riduz. 50%	1,25%
Entro 90 giorni dalla data dell'omissione o dell'errore, o, se si tratta di errori commessi in dichiarazione entro 90 giorni dal termine per la presentazione della dichiarazione in cui l'errore è stato commesso	1/9 con ulteriore riduzione del 50%	**1,67%**	1/9 con ulteriore riduzione del 50%	**1,39%**
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'errore	1/8 del minimo	**3,75%**	1/8 del minimo	**3,13%**
Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, ovvero, quando non è prevista la dichiarazione periodica, entro 2 anni dall'errore	1/7 del minimo	**4,29%**	non prevista	***/////***
Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, **oltre 1 anno dall'errore**	non prevista	***/////***	1/7 del minimo	**3,57%**

Oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è **prevista dichiarazione periodica, oltre 2 anni dall'errore**	1/6 del minimo	**5,00%**	non prevista	***/////***
Dopo la comunicazione dello schema di atto impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, nella fase di contraddittorio obbligatorio prevista dallo Statuto del contribuente **non preceduto da PVC**, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione	non prevista	***/////***	1/6 del minimo	**4,17%**
Dopo l'emissione di PVC	1/5 del minimo	**6,00%**	non prevista	***/////***
Dopo l'emissione di PVC **senza che sia stata inviata comunicazione di adesione al verbale** e, comunque, **prima della comunicazione dello schema di atto** impugnabile **dinnazi agli organi della giustizia tributaria**	non prevista	***/////***	1/5 del minimo	**5,00%**
Dopo la **comunicazione dello schema di atto** impugnabile dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria**, relativo alla violazione costatata con PVC**, senza che sia stata presentata istanza di accertamento con adesione	non prevista	***/////***	1/4 del minimo	**6,25%**
Ravvedimento tardiva dichiarazione entro 90 gg da scadenza	1/10 di € 250	**25,00 €**	1/10 di € 250	**25,00 €**

Contestualmente, saranno versati gli interessi, calcolati a giorni nella misura dell'0,01% e indicati separatamente nel modello F24 con gli specifici codici tributo.

CONCLUSIONI

Come abbiamo potuto vedere, nemmeno per l'assolvimento dell'obbligazione tributaria in acconto risulta essere complicata, così come tutto il sistema tributario italiano.
Al momento della redazione di questo intervento non vi è un dato normativo che preveda slittamenti o modalità rateali per il versamento del secondo acconto, anche se qualche idea comincia ad affiorare sulla stampa specializzata.
Sarà nostra cura aggiornare su eventuali interventi in tal senso.

L'Approfondimento

Popolamento e conferma del registro dei Titolari effettivi

PREMESSA

La questione legata ai Titolari effettivi è annosa e si è sviluppata nel tempo con interventi normativi appositi.

Originariamente, i Professionisti tenuti agli obblighi antiriciclaggio erano tenuti a farsi dichiarare dall'amministratore della società i nomi dei titolari effettivi. Erano tali i soggetti che detenevano, direttamente o indirettamente, più del 25% delle quote delle società o, in alternativa, dei diritti di voto. Un primo intervento normativo ha circostanziato i titolari effettivi ai soli soggetti dotati di personalità giuridica. Stiamo parlando quindi delle società di capitali e degli enti riconosciuti.

La raccolta dati sui titolari effettivi da parte dei professionisti sarebbe venuta meno nel momento in cui fosse stato istituito presso le Camere di Commercio del registro dei titolari effettivi. È col decreto ministeriale del 29 settembre 2023 che si attestava l'operatività del sistema di comunicazione dei dati e delle informazioni relative ai titolari effettivi, nel contesto della disciplina antiriciclaggio di cui al D.Lgs. n. 231/2007.

Va sicuramente detto che, a parere di chi scrive, si tratta di un adempimento inutile con riferimento alle S.r.l. in quanto il Registro delle imprese conosce già le quote di partecipazione dei soci in tali società ed è altresì depositario degli atti notarili (atti che possono essere "scaricati" dal portale stesso).

Sono iniziati, a questo punto, i ricorsi contro alcune situazioni particolari che hanno portato alla sospensione dell'applicazione del sistema sanzionatorio in attesa della definizione dei contenziosi.

In attesa di conoscere cosa dirà la Corte di Giustizia UE in risposta ai quesiti posti dal Consiglio di Stato, che ha rinviato la decisione nel merito dei ricorsi presentati contro le sentenze del TAR del Lazio del 9 aprile 2024, vediamo come la sospensione dell'operatività del Registro dei Titolari Effettivi stia coinvolgendo gli operatori. Rimangono aperte diverse questioni, come l'applicazione delle sanzioni sulle ritardate comunicazioni o la gestione delle comunicazioni di conferma dei dati trasmessi in sede di primo popolamento del Registro.

Comunque, per ripercorre l'evoluzione degli adempimenti richiesti dalla disciplina, e in particolare dal D.M. n. 55/2022, dobbiamo ricordare necessariamente alcuni passaggi temporali.

DECORRENZA DELLA PRIMA ISCRIZIONE

Il primo dei passaggi temporali è dato dalla decorrenza della prima iscrizione dei dati nel Registro, oltre a quella che avrebbe dovuto essere la deadline per il "primo popolamento" del Registro: dal 9 ottobre 2023, data di entrata in vigore del citato D.M. 29 settembre 2023, decorrevano i 60 giorni per la trasmissione, che avrebbe dovuto essere eseguita, quindi, entro lunedì 11 dicembre 2023.

SOSPENSIONE DEL REGISTRO

A ridosso della scadenza, in seguito ad istanza cautelare opportunamente promossa, il TAR del Lazio con propria ordinanza, la n. 8083 del 7 dicembre 2023, ha sospeso l'efficacia del decreto predetto, e per effetto di ciò fu sospeso il termine dell'11 dicembre, per tutti i soggetti obbligati.

Le modifiche normative introdotte in materia di antiriciclaggio hanno un impatto diretto sull'operatività quotidiana dei professionisti in ambito tributario chiamati, oggi più che mai, ad adottare misure preventive più stringenti in studio e a collaborare attivamente con le autorità di vigilanza per non incorrere in nuove e pesanti sanzioni.

Tuttavia, se da un lato la nuova disciplina impone ai professionisti di rivedere la propria organizzazione interna, dall'altro numerose sono le questioni che restano ancora aperte, tra cui:

- quale sarà il futuro del Registro dei titolari effettivi;
- come avverrà l'applicazione delle sanzioni sulle ritardate comunicazioni;
- come dovranno essere gestite le comunicazioni di conferma dei dati trasmessi in sede di primo popolamento del registro.

NUOVA OPERATIVITÀ DEL REGISTRO DECISA DAL TAR LAZIO

Il secondo passaggio temporale è quello del 9 aprile 2024, dove il TAR Lazio, con le sentenze n. 6837, 6839, 6840, 6841, 6844 e 6845, ha sancito l'infondatezza dei ricorsi, respingendoli, rendendo nuovamente operativo il Registro.

A quel punto, i 60 giorni previsti per la trasmissione dei dati, erano in pratica quasi interamente spirati; nella sostanza, come confermato dal MIMIT con nota n. 7648 dell'11 aprile 2024, indirizzata alle Camere di Commercio, tornavano pienamente operative le disposizioni in materia di Registro, con scadenza del termine fissata nella data dell'11 aprile.

Senza entrare nel dettaglio delle conseguenze sanzionatorie legate alla tardiva presentazione delle comunicazioni, di cui si farà cenno nel seguito, il successivo passaggio temporale è quello del 17 maggio 2024, data in cui il Consiglio di Stato si è pronunciato con le ordinanze n. 1849, 1850, 1851, 1852 e 1853, per effetto delle quali è stata sospesa fino al 19 settembre 2024 l'esecutività delle sentenze del TAR.

Pur continuando tutt'ora ad essere possibile trasmettere al Registro dei titolari effettivi le pratiche relative a iscrizioni e variazioni, e anche alle conferme (su cui si dirà anche oltre), l'effetto delle ordinanze è stato il seguente:

- sospensione dell'attività concernente l'irrogazione delle sanzioni;
- sospensione di accreditamento e accesso alla consultazione delle informazioni contenute nel Registro da parte dei soggetti autorizzati e portatori di legittimo interesse.

Sul sito camerale del Registro, è possibile leggere la seguente indicazione: "A seguito dell'ordinanza del Consiglio di Stato del 17 maggio 2024, è sospesa la consultazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva, nonché le richieste di accreditamento da parte dei soggetti obbligati e le richieste di accesso da parte dei soggetti legittimati".

E LE SANZIONI?

Per quanto riguarda gli aspetti sanzionatori, la CCIAA territorialmente competente provvede all'accertamento e alla contestazione della violazione dell'obbligo di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva e all'irrogazione della relativa sanzione

amministrativa, ai sensi dell'art. 2630, c.c., che recita: "Chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il registro delle imprese, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro. Se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta ad un terzo".

Tenuto conto di quanto visto in precedenza, si deve considerare quindi che, per gli inadempimenti del periodo 11/4 - 17/05, si sarebbe dovuto riscontrare una sanzione ridotta per un tardivo invio fino all'11 maggio 2024 (34,33 euro), ovvero ordinaria nella settimana successiva.

È importante però ricordare quanto espresso dal MIMIT nella già citata Nota, ovvero che "in ragione della complessa vicenda giudiziale intercorsa e del ristretto lasso temporale residuo", demanda al "prudente apprezzamento" della singola CCIAA "ogni iniziativa utile ad agevolare il corretto adempimento degli obblighi di comunicazione in argomento".

Per quanto riguarda poi la consultazione e agli accreditamenti, non è possibile fare grandi considerazioni prima di conoscere il pensiero della Corte UE. Il Consiglio di Stato, che con la sua decisione avrebbe potuto anche stravolgere l'intero impianto del D.M. n. 55/2022, con l'ordinanza n. 8245 del 2024, pubblicata il 15 ottobre 2024, dopo aver rimesso alla Corte di Giustizia UE nuove questioni pregiudiziali, ha sospeso il processo nelle more della pronuncia della medesima Corte.

Tra l'altro è stato chiesto alla Corte se sia compatibile con le norme della Carta dei diritti fondamentali, nonché della Convenzione europea dei diritti dell'uomo, la normativa che consente l'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva di un trust o di un istituto giuridico affine. Parrebbe potersi affermare che le questioni vertono su trust e istituti giuridici affini, con ciò "liberando" in qualche maniera l'operatività di una normale società. Vedremo cosa diranno i Giudici comunitari.

Non è un caso, comunque, che si possano continuare a trasmettere le pratiche, come detto in precedenza.

Lasciando da parte "prime comunicazioni" o "variazioni", l'operatività di cui alle comunicazioni di "conferma" dei dati merita decisamente una riflessione.

Va prioritariamente precisato che è sospesa l'attività concernente l'irrogazione delle sanzioni, ma va ricordato che la disposizione regolamentare in essere prevede che i soggetti obbligati debbano comunicare la conferma dei dati e delle informazioni, con cadenza annuale, entro 12 mesi:

- dalla data della prima comunicazione, se non sono intervenute variazioni;
- dalla data dell'ultima comunicazione di variazione dati del/dei titolare/i effettivo/i;
- dalla data dell'ultima conferma.

Se si considera che dal 9 ottobre 2023 era possibile effettuare una prima comunicazione, in qualche caso potrebbe essere già spirato il termine dei 12 mesi. Tutti i termini di iscrizione, variazione e conferma annuale, per espressa indicazione normativa sono perentori, e quindi tassativi.

E sul concetto dei 12 mesi, sarebbe auspicabile capire come devono essere calcolati. Facciamo un esempio. Nel caso di una pratica di primo popolamento del Registro trasmessa in data 20 ottobre 2023, i 12 mesi scadono il 20 ottobre 2024? Perché non ipotizzare che in via interpretativa si possa considerare quale termine la fine del dodicesimo mese (nel nostro esempio, il 31 ottobre 2024), quanto meno in chiave semplificatoria?

Ci sarebbe una agevolazione, prevista per le società che depositano il bilancio, alle quali è riservata la possibilità di confermare i dati contestualmente al deposito del bilancio medesimo.

Come anche ricordato dal CNDCEC nella propria informativa n. 76 del 23 maggio 2024, in attesa del termine di scadenza della sospensiva, in caso di riattivazione del Registro, la prima conferma dei dati inerenti al primo popolamento del Registro, potrà essere effettuata solo con il deposito del bilancio chiuso al 31 dicembre 2024. In questo caso, però, non ci sarebbe il rispetto del termine di 12 mesi entro cui devono essere confermati i dati. Significherebbe, comunque, che in quasi nessun caso sarebbe possibile svolgere l'adempimento della conferma con il deposito del bilancio proprio perché la maggior parte delle società esistenti all'entrata in operatività del registro aveva fatto la comunicazione entro l'11 novembre 2023. Ma allo stesso modo anche società costituite dopo il 1° maggio di ogni anno si troverebbero a dover presentare autonome conferme dei titolari effettivi perché, diversamente, la conferma contenuta nel deposito del bilancio sarebbe successiva ai 15 mesi normativamente individuati.

Se si dovesse metter mano alla norma, sarebbe auspicabile una modifica alla regola che prevede l'obbligatorietà di una comunicazione di conferma, che appare inutile e ridondante laddove è già previsto l'obbligo (sanzionato) di comunicare ogni variazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva, entro il termine di 30 giorni dal compimento dell'atto che dà luogo alla variazione. Ma sappiamo che chi scrive le norme, non ha vissuto l'attività di una impresa o di uno studio professionale.

Anche nell'ipotesi di conferma dell'attuale impianto normativo, ammettiamo che possa essere mantenuta in vita, per le società depositanti il bilancio, una procedura di conferma dati, purché venga adeguatamente mitigato il termine dei 12 mesi sia della prima iscrizione che delle variazioni successive.

Altra problematica legata al rispetto dei termini per la conferma si materializza quando, da un anno all'altro, i termini per il deposito del bilancio si modificassero.

Proponiamo un esempio:

società che nel 2024 ha approvato il bilancio entro i 120 giorni e nei 30 giorni successivi lo ha depositato al Registro imprese allegando anche la conferma dei dati dei titolari effettivi. Qualora nel 2025, con riferimento al bilancio del 2024, l'approvazione del bilancio avvenisse (per le cause più diverse) dopo il 30 aprile, si rischierebbe di sforare il 12 mesi rispetto alla conferma dell'anno precedente.

CONCLUSIONI

Come avviene abitualmente nel nostro Paese, imprese e professionisti sono sempre in balia di una burocrazia opprimente se non addirittura asfissiante.

Non si sono consultate tutte le Camere di Commercio, ma, per esempio, la Camera di Commercio della Toscana nord-ovest ha precisato sul proprio sito che le pratiche di iscrizione dei titolari effettivi e di ogni adempimento relativo (variazione e conferma) sono sospesi. Precisa altresì che le pratiche possono essere comunque trasmesse.

Il Legislatore, prendendo spunto dalle problematiche giurisprudenziali e dalle contestazioni dei professionisti, potrebbe snellire la procedura ed abrogare ciò che risulta essere totalmente inutile in quanto foriero di una duplicazione di adempimenti.

Le prossime scadenze

15 novembre 2024

RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

Termine entro cui versare la 2ª rata (3ª rata), dell'imposta sostitutiva in relazione alla rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni posseduti al 1.01.2023 (1.01.2022).

CRIPTO-ATTIVITÀ

Termine entro cui versare la 2ª rata dell'imposta sostitutiva (nella misura del 14%), dovuta per la regolarizzazione delle cripto-attività ai sensi dell'art. 1, c. 133 L. 197/2022 (art. 2 D.L. 132/2023).

16 novembre 2024

REDDITI 2024

Termine di versamento della rata per i contribuenti che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine ultimo concesso ai contribuenti trimestrali per operare la liquidazione relativa al trimestre precedente e per versare l'eventuale imposta a debito. Va inoltre versare il debito iva dei precedenti trimestri se l'importo è inferiori a 100 euro.

VERSAMENTO RITENUTE

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCIANTI

Termine per versare la terza rata del contributo fisso minimo dovuto per il 2024.

	INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE Versamento della quarta rata relativa al saldo 2023 e acconto 2024.
20 novembre 2024	**ENASARCO** Termine per versare i contributi previdenziali relativi al terzo trimestre 2024.
25 novembre 2024	**ELENCHI INTRASTAT** Termine entro cui presentare gi elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.
30 novembre 2024	**DICHIARAZIONE DEI REDDITI** Termine entro cui versare la 2ª rata di acconto delle imposte dovute (Irpef/Ires/Irap/Ivie/Ivafe) relativamente all'anno 2024.
	CEDOLARE SECCA Termine entro cui versare la 2ª o unica rata di acconto dell'imposta sostitutiva dovuta per il 2024, per i contribuenti che hanno optato per la cedolare secca.
	INVIO LIPE Termine di invio della comunicazione dati delle liquidazioni periodiche Iva relative al terzo trimestre 2024.
	RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI Termine per versare in unica soluzione o la 1ª rata, dell'imposta sostitutiva in relazione alla rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni posseduti al 1.01.2024.
	IMPOSTA DI BOLLO Termine di versamento dell'imposta di bollo del primo, secondo e terzo trimestre 2024.

QUADRO RS

Termine per i contribuenti forfetari per regolarizzare, tramite la presentazione della dichiarazione integrativa, la mancata o incompleta indicazione di dati nel quadro RS del modello Redditi 2022 (periodo d'imposta 2021).

ROTTAMAZIONE-QUATER

Termine di versamento della sesta rata della rottamazione-quater.

INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCIANTI

Termine per versare la seconda rata di contribuzione 2024 che eccede il minimo.

INPS – CONTRIBUTI GESTIONE SEPARATA

Termine per versare il secondo acconto dei contributi per i contribuenti iscritti alla gestione separata.