



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 5 del 6 febbraio 2024**

## Focus settimanale:

- **Il domicilio in Italia è legato alla sfera personale e familiare**
- **L'abrogazione del reclamo/mediazione**
- **IVA – il regime speciale per l'editoria – prima parte**
- **Tardiva presentazione del Modello Redditi e Irap 2023**
- **Adeguati assetti organizzativi di cui si deve dotare l'imprenditore**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



7

## Il Giudice ha sentenziato



10

.....	10
In breve .....	13
Il domicilio in Italia è legato alla sfera personale e familiare .....	13
L'abrogazione del reclamo/mediazione .....	15
L'Approfondimento .....	17
IVA – il regime speciale per l'editoria – prima parte .....	17
L'Approfondimento .....	27
Tardiva presentazione del Modello Redditi e Irap 2023 .....	27
L'Approfondimento .....	36
Adeguati assetti organizzativi di cui si deve dotare l'imprenditore .....	36

## Flash di stampa



<b>Concordato preventivo biennale e calendario fiscale</b>	IL SOLE 24 ORE 29.01.2024	Il concordato preventivo biennale modifica il calendario fiscale del 2024, in quanto i tempi necessari a inserire i dati e valutare la proposta del Fisco sposteranno in avanti alcune scadenze come la presentazione della dichiarazione dei redditi.
<b>Mini perequazione Tari</b>	IL SOLE 24 ORE 29.01.2024	La delibera Arera 386/2023 dal 2024 introduce 2 componenti perequative Tari da indicare nelle bollette, relative ai costi sostenuti a livello nazionale per la gestione dei rifiuti accidentalmente pescati (UR1, pari a 0,10 euro all'anno a utenza) e i costi delle agevolazioni a favore delle zone colpite da calamità (UR2, 1,50 euro all'anno a utenza).
<b>Notifiche digitali ai contribuenti</b>	IL SOLE 24 ORE 30.01.2024	Con l'entrata in vigore del decreto delegato per la riforma delle procedure accertative, gli atti saranno recapitati ai contribuenti attraverso la Pec.
<b>Bonus edilizi e comunicazione Enea</b>	IL SOLE 24 ORE 30.01.2024	L'Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo economico sostenibile ha attivato il portale 2024 per le comunicazioni dei lavori edilizi in merito all'ecobonus (incentivi del 50%, 65%, 70%, 75%, 80%, 85%) e il bonus ristrutturazioni al 50%.
<b>Fattura elettronica per lo sport dilettantistico</b>	ITALIA OGGI 30.01.2024	Durante il Forum dei commercialisti ed esperti contabili, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le piccole associazioni e società sportive dilettantistiche che abbiano scelto il regime 398 devono adeguarsi e attivare il servizio inerente alla fatturazione elettronica dal momento che sono dotate di partita Iva.
<b>Plusvalenza terreni in donazione</b>	ITALIA OGGI 30.01.2024	Al fine di determinare la plusvalenza per le cessioni di terreni edificabili ricevuti in donazione, non si applica la rivalutazione dell'indice Istat con riferimento al valore di carico.

<b>Crediti d'imposta del quadro RU</b>	IL SOLE 24 ORE 30.01.2024	L'Agenzia delle Entrate ha informato che già dal modello Redditi 2024, per l'anno d'imposta 2023, non sarà più richiesta l'indicazione nel quadro RU, sezione I, di alcuni crediti d'imposta "non automatici" che possono essere utilizzati solo in compensazione in F24.
<b>Versamento a rate delle imposte</b>	ITALIA OGGI 30.01.2024	Nell'intervista rilasciata durante il 7° Forum dei commercialisti del 29.01.2024 è emersa la possibilità di rendere strutturale la possibilità di versare il 2° acconto delle imposte a rate, ampliando la platea dei beneficiari e la tipologia di versamenti eseguibili in tale modalità.
<b>Riduzione dell'Ires per assunzioni o investimenti</b>	ITALIA OGGI 31.01.2024	Durante il 7° Forum dei commercialisti del 29.01.2024 il viceministro del Mef ha affermato di voler introdurre un meccanismo di riduzione dell'aliquota Ires, dal 2024, per le imprese in vista di assunzioni o di investimenti qualificati.
<b>Specifiche tecniche della fattura elettronica dal 1.02.2024</b>	ITALIA OGGI 31.01.2024	Dal 1.02.2024 sarà operativo l'ultimo aggiornamento delle specifiche tecniche per la fatturazione elettronica, introdotto dall'Agenzia delle Entrate il 12.12.2023.
<b>Decreto Salva-Superbonus</b>	IL SOLE 24 ORE 1.02.2024	Il decreto Salva-Superbonus, senza modifiche rispetto alla versione licenziata dal Governo (D.L. 212/2023) è stato approvato in prima lettura alla Camera.
<b>Deduzione dei costi secondo il principio di cassa</b>	IL SOLE 24 ORE 1.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, ha affermato che secondo il principio di cassa, la deduzione del costo si individua al momento dell'ordine di pagamento conferito alla banca. Non rileva ai fini fiscali, il momento in cui materialmente avviene poi l'addebito sul conto corrente dell'erogante.
<b>Lettere di compliance</b>	ITALIA OGGI 1.02.2024	L'Agenzia delle Entrate sta inviando lettere di compliance ai contribuenti che nonostante fossero in possesso di più Certificazioni Uniche, non hanno

		presentato entro il 30.11.2023 la dichiarazione dei redditi.
Agevolazione auto disabili	ITALIA OGGI 1.02.2024	Il Ministro dell'Economia ha affermato che le agevolazioni fiscali previste per l'acquisto di auto a favore delle persone con disabilità vengono meno nel caso di sostituzione dei veicoli per poter accedere a zone a traffico limitato.
Data di emissione della fattura elettronica	IL SOLE 24 ORE 2.02.2024	Durante Telefisco 2024 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che al fine di emettere una fattura elettronica occorre valutare sia la data del documento sia il momento di emissione, ossia quando sarà a disposizione del cessionario/committente.
Fattura con Iva da operatore non residente	IL SOLE 24 ORE 2.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco 2024, ha precisato che se si riceve una fattura emessa con Iva da un operatore non residente, identificato in Italia, è necessario utilizzare il codice TD28 solo per assolvere l'adempimento dell'esterometro.
Cripto-attività	IL SOLE 24 ORE 2.02.2024	L'indicazione del valore degli asset digitali nell'istanza per regolarizzare le crypto-attività rileva solo ai fini di tale procedura e non anche per la determinazione dell'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione delle crypto-attività regolarizzate nel corso dello scorso anno.
Criticità per chi non rispetta il piano della rottamazione	IL SOLE 24 ORE 2.02.2024	L'Agenzia delle Entrate durante Telefisco 2024, ha affermato che in caso pagamenti in ritardo o omessi e conseguente inefficacia della rottamazione-quater, il contribuente avrà delle difficoltà ad attivare un piano di rateizzazione e inoltre se la definizione agevolata riguarda debiti con un precedente piano di dilazione già decaduto non sarà possibile ottenere una nuova rateizzazione.
Riforma fiscale e autotutela	ITALIA OGGI 3.02.2024	Dalla lettura dei primi decreti attuativi della riforma fiscale emerge che molte disposizioni a favore del contribuente presenti nella legge delega non sono state recepite, come nel caso del contraddittorio

---

		preventivo e della revisione della disciplina della società di comodo.
Dichiarazione Iva 2024	IL SOLE 24 ORE 3.02.2024	Dal 1.02 e fino a fine aprile è possibile trasmettere il modello Iva 2024, considerando che i soggetti che anticiperanno l'invio entro il 29.02 potranno anche evitare la trasmissione della comunicazione delle liquidazioni periodiche (Lipe) del 4° trimestre 2023.
Proroga rottamazione quater	IL SOLE 24 ORE 3.02.2024	Un emendamento al Decreto Milleproroghe prevede di riaprire i termini della rottamazione-quater delle cartelle esattoriali (fino al 28.02.2024) per chi non ha rispettato i termini delle prime 2 rate per i quali il decreto Anticipi aveva previsto un rinvio fino al 18.12.2023.
Impugnative nel processo tributarie	ITALIA OGGI 3.02.2024	Il Dipartimento di giustizia tributaria ha affermato che “nel processo tributario telematico sono state implementate le voci selezionabili per la scelta del tipo di atti da depositare, nello specifico delle impugnative proposte contro le ordinanze cautelari delle Corti di giustizia tributaria I grado”.
Composizione negoziata della crisi	IL SOLE 24 ORE 4.02.2024	L’Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco, ha confermato che in sede di composizione negoziata della crisi non è possibile falcidiare i debiti relativi ai tributi.

---

## L'Agenzia interpreta



Nuovi codici tributo	RISOLUZIONE N. 9/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo da utilizzare per restituire spontaneamente, tramite modello F24, il contributo a fondo perduto non spettante, erogato, in caso di lavori edilizi agevolati, alle persone meno abbienti per consentire l'accesso al superbonus. Con la seconda risoluzione sono state invece soppresse le causali contributo "AC - CC Artigiani – Commercianti Condoni/Bonus Sanzioni" su richiesta dell'Inps.
	RISOLUZIONE N. 8/E/2024	
Bollette e Iva	INTERPELLO N. 24 DEL 29.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che sulle bollette o fatture emesse dalle società che erogano servizi pubblici quali acqua, gas, energia elettrica, raccolta rifiuti è dovuta l'Iva a prescindere dall'incasso del corrispettivo.
Creazione di base Ace artificiosa	INTERPELLO N. 22 DEL 29.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha ribadito che generano una base Ace artificiosa sulla società di nuova costituzione le operazioni di merger leverage buy-out dove i vecchi soci monetizzano e poi reinvestono.
Tassazioni pensioni estere	INTERPELLO N. 21 DEL 29.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che la flat tax al 7% per i pensionati stranieri scatta dal momento dell'iscrizione anagrafica in Italia.
Stock option e passaggio da Oic e las	INTERPELLO N. 25 DEL 29.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che nel passaggio dagli Oic agli las la rilevanza dei piani di stock option in relazione ai costi del personale è limitata al periodo d'imposta di transito, senza estendersi ai costi dei periodi precedenti.
Credito d'imposta Zes con patto di riservato dominio	INTERPELLO N. 23 DEL 29.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'acquisto di beni con patto di riservato dominio ex art. 1523 e seg. c.c. è ammissibile al credito d'imposta per gli investimenti nelle zone economiche speciali (Zes), nonostante i pagamenti si

		<p>protraggono oltre l'esercizio di ammissibilità delle spese. La normativa sul credito di imposta Sud vale anche per le Zes.</p>
Isa 2024	PROVVEDIMENTO N. 21545/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha individuato i dati economici, contabili e strutturali rilevanti per l'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2024.
Competenza per le proposte di transazione fiscale	PROVVEDIMENTO N. 21447/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha reso operative le modifiche introdotte dall'art. 4-quinquies, cc. 5 e 6 D.L. 145/2023, stabilendo che le proposte di transazione fiscale che prevedono una falcidia del debito originario, comprensivo dei relativi accessori, superiore al 70% e all'importo di 30 milioni di euro, sono di esclusiva competenza della Direzione centrale dell'Agenzia delle Entrate.
Prorogato l'invio dei dati delle piattaforme online	PROVVEDIMENTO N. 22931/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha prorogato al 15.02.2024 il termine entro cui comunicare i dati sulle prestazioni intermedie relative all'anno 2023, come richiesto dalla direttiva Dac 7.
Plusvalenza Irap	INTERPELLO N. 25 DEL 29.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che nel passaggio dagli Oic agli Ias la rilevanza dei piani di stock option in relazione ai costi del personale è limitata al periodo d'imposta di transito, senza estendersi ai costi dei periodi precedenti.
Cessione di terreno per costruzione di una scuola	INTERPELLO N. 26 DEL 30.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la cessione di alcuni terreni da parte di un Comune per la costruzione di una scuola comporta l'applicazione dell'Iva.
Sopravvenienze e plusvalenza da cessioni beni strumentali con Irap	INTERPELLO N. 27 DEL 31.01.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che le sopravvenienze e le plusvalenze da cessione beni strumentali scontano sempre l'Irap, in quanto escluse dall'esenzione dell'art. 86, c. 5 Tuir.

---

Rimborso  
eccedenza e regime  
risparmio  
amministrato

INTERPELLO  
N. 28  
DEL 2.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che l'eccedenza di versamento in acconto dell'imposta sostitutiva in regime di risparmio amministrato può essere richiesta a rimborso, nel caso in cui l'acquirente del complesso aziendale non svolge quell'attività.

---

Rettifica in  
diminuzione dell'Iva

INTERPELLO  
N. 29  
DEL 2.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che il cessionario/committente non può sostituirsi al cedente/prestatore nella rettifica in diminuzione dell'Iva ed emettere.

---

## Il Giudice ha sentenziato



**Clausola di recesso  
ad nutum del socio**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2629/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito la legittimità della clausola dello statuto di Spa non quotata che attribuisce al socio il diritto di recesso ad nutum.

**Omesso versamento  
di imposta di  
registro frazionata**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 258/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha respinto il ricorso delle Entrate, stabilendo che in caso di omessa registrazione del contratto di locazione di immobili urbani, con opzione per il pagamento dell'imposta di registro in frazioni annuali, la sanzione va commisurata all'imposta dovuta per la prima annualità del contratto di locazione e non può essere irrogata con riferimento all'imposta dovuta per l'intera durata del contratto.

**Falso in bilancio**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 1148/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che non scatta il reato di falso in bilancio solo perché nel documento contabile della società risulta sbagliata la stima di una posta.

**Imposta di registro  
sul decreto  
ingiuntivo al fallito**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2734/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che il decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo resta soggetto a imposta di registro proporzionale anche se il debitore è stato dichiarato fallito.

**Abuso della  
maggioranza nelle  
delibere assembleari**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2660/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che la delibera adottata dall'assemblea della Srl per cambiare le norme dello statuto va annullata se è frutto di un'attività fraudolenta di chi possiede il maggior numero di quote.

**Società di capitali e  
trasparenza**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2752/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha disposto che in una società di capitali a ristretta base partecipativa, il maggior reddito accertato va imputato per trasparenza ai soci, come nelle società di persone.

---

Accertamento  
basato sul  
redditometro

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2746/2024

La Cassazione, con l'ordinanza ha disposto la legittimità dell'accertamento basato sul redditometro, fino a prova contraria del contribuente, nonostante la riforma del processo fiscale operata dall'art. 6 L. 130/2022.

---

Fattura falsa

CORTE DI  
GIUSTIZIA EUROPEA  
C-442/22

La Corte di Giustizia Europea, ha sancito che, in base al principio di cartolarità dell'Iva, il dipendente infedele è debitore dell'imposta indicata nella fattura che ha illegittimamente emesso a nome e all'insaputa del datore di lavoro.

---

Transfer price

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 2853/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che ai fini del transfer pricing l'utilizzo del Tnmm va applicato selezionando il periodo d'indagine, identificando le società comparabili, apportando le rettifiche contabili al bilancio della tested party, considerando le differenze tra queste e le società comparabili a livello di rischi assunti, funzioni svolte e assumendo un indicatore di profitto affidabile.

---

Sanzioni ridotte per  
la moglie che ha una  
procura sul conto  
estero

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA TOSCANA  
N. 66/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Toscana, ha affermato che l'omessa compilazione del quadro RW, da parte della moglie che ha solo una procura sul conto estero, scudato, del marito, è sanzionabile, ma solo in misura pari alla metà del minimo.

---

Integrativa oltre 90  
giorni

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELLA LOMBARDIA  
N. 3763/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia ha sancito che se l'integrativa a favore è presentata oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria, non è possibile accedere al regime impatriati.

---

Iva per ultimazione  
fabbricato

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI REGGIO  
EMILIA  
N. 252/2023

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha stabilito che ai fini Iva, l'impresa che ha ultimato il fabbricato acquistato in fase di costruzione si qualifica come "impresa costruttrice" dello stesso, senza considerare l'entità dei lavori di

---

---

ultimazione e dall'intestazione del permesso di costruire.

---

Alla Corte  
Costituzionale il  
divieto di  
conformità per  
tributaristi

CONSIGLIO DI  
STATO  
N. 995/2024

Il Consiglio di Stato, con l'ordinanza, ha definito palesemente incostituzionali le norme che limitano l'apposizione del visto di conformità ai tributaristi, sospendendo il giudizio in corso e ordinando l'immediata trasmissione degli atti alla Corte Costituzionale.

---

Fatture false

C.G.T. DI PRIMO  
GRADO DI REGGIO  
EMILIA  
N. 14/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha stabilito che la scarsa fedeltà fiscale di alcuni fornitori non prova che, in assenza di altri indizi, le fatture ricevute da questi fornitori siano oggettivamente inesistenti.

---

## In breve

### Il domicilio in Italia è legato alla sfera personale e familiare

---

Il legislatore nel modificare i criteri di individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche di cui all'art. 2 comma 2 del TUIR (ora rappresentati dal luogo di residenza civilistica, dal domicilio, dalla presenza fisica e, salvo prova contraria, dall'iscrizione anagrafica), con l'art. 1 del DLgs. 209/2023 introduce una definizione *ad hoc* di "domicilio" intendendosi, a questi specifici fini, "il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona". La nozione di domicilio non è quindi più quella individuata dal codice civile, che all'art. 43 ricollega il domicilio al "luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi".

Sulla base di tale definizione la giurisprudenza di merito aveva precisato che, ai fini dell'individuazione del luogo di domicilio, fosse necessario tenere conto sia dei rapporti personali e affettivi, sia degli affari e interessi economici, dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi comprensivo anche degli interessi personali.

Con la modifica normativa, il legislatore ha ritenuto di dare rilievo, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale, agli interessi di carattere personale e familiare e non a quelli di carattere patrimoniale.

Per ciò che concerne i rapporti con le disposizioni convenzionali, come evidenzia anche la circ. Agenzia delle Entrate n. 25/2023, va innanzitutto rilevato che l'art. 4 § 1 del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni, stabilisce che, ai fini dell'applicazione delle Convenzioni, l'espressione "residente in uno stato contraente" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di tale Stato, è ivi assoggettata ad imposta in ragione del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga.

Per l'individuazione della residenza fiscale i Trattati rimandano, in prima battuta, ai criteri adottati dalle legislazioni degli Stati contraenti.

Solo nel caso in cui le suddette normative entrino in conflitto, in quanto entrambe qualificano la persona come residente, si applica il successivo § 2 dell'art. 4 del Modello OCSE; tale norma individua, quali regole per dirimere il conflitto di residenza, il luogo di abitazione permanente, il centro di interessi vitali, il luogo di soggiorno abituale, la nazionalità, ecc.

Queste condizioni vanno verificate per grado, posto che quelle successive alla prima vanno verificate solo nella misura in cui la precedente non consenta di individuare la residenza in un solo Stato. Inoltre, il verificarsi della prima delle condizioni è sufficiente a risolvere la questione e non è necessario indagare la sussistenza delle seguenti.

I criteri convenzionali assumono una valenza autonoma rispetto all'interpretazione che gli stessi potrebbero avere nel contesto delle legislazioni domestiche; in pratica, per risolvere il conflitto occorre attribuire ai termini previsti il solo significato che ad essi è attribuito a livello internazionale, e non il significato che lo stesso avrebbe nel contesto nazionale.

La legislazione italiana, non consentirebbe di considerare residente una persona in virtù del domicilio per il solo fatto che la stessa eserciti attività professionale in Italia e abbia qui il proprio centro di interessi economici, fermo restando che tale aspetto potrebbe determinare la presenza fisica in Italia in modo prevalente della persona e quindi farla qualificare come residente in base a tale altro parametro; un eventuale conflitto di residenza renderebbe nuovamente rilevante la sfera economica ove servisse indagare il centro di interessi vitali.

## L'abrogazione del reclamo/mediazione

---

L'articolo 17-bis del D.lgs. 546/92, come stabilito dall'art. 2 del D.lgs. 30 dicembre 2023 n. 220, è stato abrogato dal 4 gennaio 2024, data di entrata in vigore del decreto.

La fase di reclamo-mediazione, applicabile agli atti impositivi del valore non superiore a 50.000 euro, ha un suo iter di formazione, che inizia dal momento in cui il contribuente presenta il ricorso entro i sessanta giorni dalla notifica dell'atto. Successivamente, le parti si confrontano per verificare se è possibile addivenire alla mediazione o accogliere completamente o in modo parziale le osservazioni del contribuente. In caso di esito positivo, è necessario versare la prima rata del piano di dilazione entro 90 giorni dalla notifica del ricorso mentre, in caso contrario, scaduti i 90 giorni concessi per la mediazione ed entro i successivi 30, deve essere depositato il ricorso.

Il termine per il deposito del ricorso è previsto dall'art. 22 del D.lgs. 546/92. Come appena visto, se alla controversia è possibile applicare l'istituto del reclamo/mediazione, il deposito deve avvenire entro 120 giorni dalla notifica (trascorsi i 30 giorni dopo i 90 concessi per la mediazione). Senza mediazione invece, il deposito deve avvenire entro 30 giorni dalla notifica del ricorso.

Con il comunicato stampa n. 13 pubblicato dal MEF, è stato affermato che *“Il Ministero dell'economia e delle finanze comunica che l'abrogazione dell'istituto del reclamo-mediazione ex articolo 17-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, disposta dall'articolo 2, comma 3, lettera a), del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 220, in materia di contenzioso tributario, opera per i ricorsi tributari di valore fino a 50.000 euro, notificati agli enti impositori e ai soggetti della riscossione a partire dal 4 gennaio 2024. Pertanto, per i predetti ricorsi notificati fino al 3 gennaio 2024, continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 17-bis, del decreto legislativo n. 546/92, in vigore fino alla medesima data”*.

In poche parole, la data del 4 gennaio segna uno spartiacque: per i ricorsi notificati sino al 3 gennaio 2024, continua ad applicarsi l'istituto della mediazione che, se perfezionata, evita il deposito del ricorso. Per i ricorsi notificati dal 4 gennaio, invece, il deposito deve avvenire entro 30 giorni a pena di inammissibilità, data l'abrogazione dell'art. 17-bis del D.lgs. 546/92.

Per i rapporti pendenti al 4 gennaio è consigliabile per il contribuente depositare il ricorso entro 30 giorni dalla notifica, al fine di scongiurare una eventuale inammissibilità rilevabile d'ufficio dal giudice. In questo modo, se la mediazione viene stipulata, il processo si estinguerebbe in ogni caso, mentre in caso contrario il processo continuerà, a meno che la Corte rilevi l'improcedibilità e disponga per il rinvio dell'udienza. Questa soluzione sembra comunque inutile se le parti non concludono positivamente la mediazione.

# L'Approfondimento

## IVA – il regime speciale per l'editoria – prima parte

---

### PREMESSA

Come è noto, per la commercializzazione di prodotti editoriali è previsto uno speciale regime IVA.

In particolare, l'art. 74, comma 1 del DPR n. 633/1972<sup>1</sup> ha istituito un sistema monofase di assolvimento dell'IVA in base al quale l'imposta viene pagata da un unico soggetto passivo (l'editore), il quale dovrà versarla sulla base del prezzo finale di copertina di vendita al pubblico.

Per queste ragioni, tutte le cessioni successive a quelle effettuate dall'editore sono da considerarsi escluse dal campo di applicazione dell'imposta.

Segnaliamo, inoltre, che sul tema è intervenuta anche l'Amministrazione Finanziaria con alcuni documenti di prassi<sup>2</sup> per fornire chiarimenti in merito allo speciale regime applicabile all'editoria.

---

<sup>1</sup> L'art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1974 afferma che: "In deroga alle disposizioni dei titoli primo e secondo, l'imposta è dovuta:

- c) per il commercio di giornali quotidiani, di periodici, di libri, dei relativi supporti integrativi e di cataloghi, dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico, in relazione al numero delle copie vendute. L'imposta può applicarsi in relazione al numero delle copie consegnate o spedite, diminuito a titolo di forfetizzazione della resa del 70 per cento per i libri e dell'80 per cento per i giornali quotidiani e periodici, esclusi quelli pornografici e quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi. Per periodici si intendono i prodotti editoriali registrati come pubblicazioni ai sensi della Legge n. 47/1948, e successive modificazioni. Per supporti integrativi si intendono i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le università, ivi inclusi i dizionari, e ai libri fruibili dai disabili visivi, a condizione che i beni unitamente ceduti abbiano prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commercializzabili separatamente. Qualora non ricorrano tali condizioni, ai beni ceduti congiuntamente si applica il sesto periodo. La disposizione di cui al primo periodo della presente lett. c) si applica anche se i giornali quotidiani, i periodici ed i libri sono ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto ed in unica confezione, sempreché il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione non sia superiore al cinquanta per cento del prezzo dell'intera confezione; in ogni caso, l'imposta si applica con l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti. I soggetti che esercitano l'opzione per avvalersi delle disposizioni della Legge n. 398/1991, applicano, per le cessioni di prodotti editoriali, l'imposta in relazione al numero delle copie vendute, secondo le modalità previste dalla predetta legge".

<sup>2</sup> I principali sono le circolari n. 328/E/1997 e n. 23/E/2014.

Di seguito l'analisi della questione.

## LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

Derogando ai principi generali il Legislatore per alcuni specifici settori ha scelto di applicare all'IVA il sistema monofase.

È risaputo, invece, che l'IVA è un'imposta plurifase, cosiddetta "**a cascata**", che tramite il meccanismo delle detrazioni assicura il recupero di quanto assolto sugli acquisti e ciò a prescindere dal numero dei passaggi del bene venduto. L'unico soggetto percosso dall'imposta rimane, infatti, il solo consumatore finale.

Diversamente, con il sistema monofase l'imposta rimane in carico a un unico soggetto, dato che non vengono colpiti gli incrementi di ricchezza nei vari passaggi di commercializzazione del bene.

Ebbene, di questo regime speciale fa parte anche l'editoria.

In particolare, per questo settore è stato previsto che l'imposta:

- è dovuta dagli editori sulla base del prezzo di vendita al pubblico. In pratica vengono assorbite tutte le fasi relative alla distribuzione e commercializzazione del prodotto;
- può essere applicata in base:
  - ✓ al numero delle copie consegnate o spedite diminuito di una percentuale stabilita dalla norma a titolo di forfetizzazione della resa;
  - ✓ alle copie effettivamente vendute.

## I SOGGETTI PASSIVI

Come stabilito dall'art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1972 gli editori sono i soggetti passivi d'imposta.

Detto ciò, osserviamo che:

- per editore deve intendersi il soggetto che intraprende l'iniziativa economica editoriale;

- in mancanza di uno specifico contratto di editoria chi assume il rischio della realizzazione dell'opera per il successivo sfruttamento economico della stessa deve ritenersi editore;
- per i prodotti editoriali acquistati all'estero e commercializzati in Italia è considerato soggetto passivo d'imposta l'acquirente UE o l'importatore extra UE;
- sono equiparati agli editori i soggetti che cedono nel territorio italiano copie di giornali e pubblicazioni teletrasmesse dall'estero in fac simile.

Occorre, inoltre, aggiungere che, quando la stampa di un prodotto editoriale è commissionata da un soggetto non residente ad un soggetto residente per la futura commercializzazione deve considerarsi soggetto passivo:

- il rappresentante della stabile organizzazione in Italia dell'operatore estero;
- l'operatore estero, quando questo soggetto si identifica in Italia ai sensi dell'art. 35-ter del DPR n. 633/1972<sup>3</sup>;

---

<sup>3</sup> L'art. 35-ter del DPR n. 633/1972 stabilisce che: "1. I soggetti non residenti nel territorio dello Stato, che, ai sensi dell'art. 17, terzo comma, intendono assolvere gli obblighi ed esercitare i diritti in materia di imposta sul valore aggiunto direttamente, devono farne dichiarazione all'Ufficio competente, prima dell'effettuazione delle operazioni per le quali si vuole adottare il suddetto sistema.

2. La dichiarazione deve contenere le seguenti indicazioni:

- a) per le persone fisiche, il cognome, il nome e la eventuale ditta, il luogo e la data di nascita, il domicilio fiscale nello Stato estero in cui l'attività è esercitata;
- b) per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, ragione sociale o ditta, la sede legale o, in mancanza, amministrativa, nello Stato estero in cui l'attività è esercitata; gli elementi di cui alla lettera a) per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza;
- c) l'ufficio dell'amministrazione dello Stato estero competente ad effettuare i controlli sull'attività del dichiarante, nonché il numero di identificazione all'imposta sul valore aggiunto ovvero, in mancanza, il codice identificativo fiscale attribuito dal medesimo Stato;
- d) il tipo e l'oggetto dell'attività esercitata nello Stato estero di stabilimento;
- e) l'impegno ad esibire le scritture contabili entro i termini stabiliti dall'amministrazione richiedente;
- f) ogni altro elemento richiesto dal modello di dichiarazione.

3. L'ufficio attribuisce al richiedente un numero di partita I.V.A., in cui sia evidenziata anche la natura di soggetto non residente identificato in Italia. Il predetto numero deve essere riportato nelle dichiarazioni e in ogni altro atto, ove richiesto.

4. In caso di variazione dei dati di cui al comma 2, il soggetto non residente presenta apposita dichiarazione entro trenta giorni al competente ufficio dell'Agenzia delle entrate. Le dichiarazioni di cui al presente articolo sono redatte in conformità al modello stabilito con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

5. Possono avvalersi dell'identificazione diretta prevista dal presente articolo, i soggetti non residenti, che esercitano attività di impresa, arte o professione in altro Stato membro della Comunità europea o in un Paese terzo con il quale esistano strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta, analogamente a quanto previsto dalle direttive del Consiglio n. 76/308/CEE del 15 marzo 1976 e n. 77/799/CEE del 19 dicembre 1977 e dal regolamento (CEE) n. 218/92 del Consiglio del 27 gennaio 1992.

6. Per quanto non espressamente previsto dal presente articolo anche in materia di utilizzo del servizio di collegamento telematico con l'Agenzia delle entrate per la presentazione di documenti, atti e istanze, si fa rinvio, in quanto applicabili, alle disposizioni dell'art. 35, come modificato dal DPR n. 404/2001".

- il rappresentante nominato a norma dell'art. 17, comma 3 del DPR n. 633/1972<sup>4</sup>.

Segnaliamo, infine, che in assenza delle condizioni citate deve ritenersi soggetto passivo il cessionario che acquista i prodotti editoriali nell'esercizio di impresa, arti o professioni, per la successiva commercializzazione.

## AMBITO OGGETTIVO

Di seguito l'elenco dei beni editoriali con rispettive definizioni ai quali è applicabile lo speciale regime monofase.

## GIORNALI QUOTIDIANI

Restano esclusi da questo ambito i notiziari quotidiani e i dispacci delle agenzie di stampa.

## PERIODICI

Rientrano in questa categoria “***i prodotti editoriali registrati come prodotti ai sensi della Legge n. 47/ 1948 e successive modificazioni***”.

In merito alle pubblicazioni estere osserviamo, invece, che:

- queste sono esonerate dalla registrazione presso la cancelleria del Tribunale;
- per rientrare tra i “***periodici***” devono possedere il requisito della cadenza periodica e avere contenuto divulgativo.

---

<sup>4</sup> L'art. 17, comma 3 del DPR n. 633/1972 afferma che: “Nel caso in cui gli obblighi o i diritti derivanti dalla applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto sono previsti a carico ovvero a favore di soggetti non residenti e senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato, i medesimi sono adempiuti od esercitati, nei modi ordinari, dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'art. 35 ter, ovvero tramite un loro rappresentante residente nel territorio dello Stato nominato nelle forme previste dall'art. 1, comma 4, del DPR n. 441/1997. Il rappresentante fiscale risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme in materia di imposta sul valore aggiunto. La nomina del rappresentante fiscale è comunicata all'altro contraente anteriormente all'effettuazione dell'operazione. Se gli obblighi derivano dall'effettuazione solo di operazioni non imponibili di trasporto ed accessorie ai trasporti, gli adempimenti sono limitati all'esecuzione degli obblighi relativi alla fatturazione di cui all'art. 21.

Le disposizioni del secondo e del terzo comma non si applicano per le operazioni effettuate da o nei confronti di soggetti non residenti, qualora le stesse siano rese o ricevute per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato”.

## GIORNALI E PERIODICI PORNOGRAFICI

Sono considerati tali i beni di carattere osceno vietati ai minori (di anni 16) e più in generale tutti quei prodotti per i quali i titolari e gli addetti alla rivendita risultano penalmente responsabili quando gli stessi vengono esposti in modo da renderli immediatamente visibili al pubblico<sup>5</sup>.

Come precisato dalla circolare n. 328/E/1997 segnaliamo, infine, che sono considerati giornali e periodici pornografici anche le testate escluse dalle tariffe postali agevolate ex art. 2, comma 28 della Legge n. 549/1995.

## CATALOGHI

Fanno parte di questa categoria i seguenti prodotti:

- editoriali costituiti dal punto di vista redazionale;
- elenchi di beni e di prezzi;
- comunicazioni di natura commerciale;
- depliant;
- opuscoli e simili aventi funzione meramente pubblicitaria e promozionale.

---

<sup>5</sup> Si veda in tal senso l'articolo unico della Legge n. 355/1975 che prevede che : “Non sono punibili per i reati previsti dagli artt. 528 e 725 del codice penale e dagli artt. 14 e 15 della Legge n. 47/1948, i titolari e gli addetti a rivendita di giornali e di riviste per il solo fatto di detenere, rivendere, o esporre, nell'esercizio normale della loro attività, pubblicazioni ricevute dagli editori e distributori autorizzati ai sensi delle vigenti disposizioni.

La stessa disposizione si applica ai titolari ed agli addetti a negozi di vendita di libri e pubblicazioni non periodiche, salvo il caso che essi operino di concerto con gli editori ovvero con i distributori al fine specifico di diffondere stampa oscena.

Le disposizioni di esonero di responsabilità di cui ai commi precedenti non si applicano quando siano esposte, in modo da renderle immediatamente visibili al pubblico, parti palesemente oscene delle pubblicazioni o quando dette pubblicazioni siano vendute ai minori di anni sedici. In tale caso la pena è della reclusione sino ad un anno.

Nei casi in cui il reato previsto dall'art. 528 del codice penale sia commesso da un editore di libri o stampa periodica si applica la pena della reclusione da uno a tre anni e della multa non inferiore a lire quattrocentomila”.

## LIBRI

Tra i “**libri**” rientrano tutti i lavori dell’arte libraria di qualsiasi dimensione, anche se illustrati o di carattere informativo, che si caratterizzano per avere una funzione divulgativa e scientifica.

Per questi motivi sono assoggettati alla particolare disciplina IVA anche:

- le ristampe di libri di antiquariato;
- i libri d’arte, compresi quelli editi in occasione di mostre;
- i libri di immagini e quelli per bambini in genere.

Nella categoria “**libri**” rientrano, inoltre, gli estratti:

- costituiti da una parte ben definita di una composizione libraria, o di pubblicazione periodica, riprodotte, di regola, un’opera dell’ingegno;
- che si differenziano da beni editoriali quali depliant, opuscoli e simili aventi una funzione meramente pubblicitaria e promozionale.

Tuttavia, si rammenta che gli estratti possono beneficiare del regime monofase solo se riportano:

- l’indicazione del titolo o la testata della pubblicazione da cui originano;
- un prezzo al pubblico indicato nei modi prescritti.

Diversamente, non rientrano nella categoria “**libri**” i prodotti editoriali costituiti:

- dai diari scolastici;
- dagli atti o relazioni e bilanci di enti e società;
- dal punto di vista redazionale da una mera serie di elenchi di beni, di prezzi e di altre comunicazioni di natura commerciale.

Segnaliamo, infine, quanto chiarito dall’Amministrazione Finanziaria con la circolare n. 20/E/2016.

In particolare, richiamando il precedente documento di prassi n. 23/E/2014 l’Ufficio ha rilevato che la vendita del libro costituisce, sotto l’aspetto sostanziale, una cessione di beni anche quando riguarda un libro cartaceo che al suo interno contiene una chiave di accesso tramite la quale l’acquirente del prodotto cartaceo può acquisire, tramite collegamento a portale internet, copia in formato elettronico del libro cartaceo già acquistato, ovvero aggiornamenti dello stesso.

Di conseguenza, in ipotesi di tal genere tornano applicabili, ai fini della determinazione dell'imposta dovuta e dell'aliquota applicabile le disposizioni riferibili al libro cartaceo.

Il tutto, però, a condizione che l'acquirente non debba pagare uno specifico corrispettivo per l'aggiuntivo servizio elettronico.

### **SUPPORTI INTEGRATIVI**

A partire dal 1.1.2014 fanno parte dei supporti integrativi i nastri, i dischi, le videocassette e gli altri supporti sonori, videomagnetici o digitali ceduti, anche gratuitamente, in unica confezione, unitamente ai libri per le scuole di ogni ordine e grado e per le Università, compresi i dizionari e i libri utilizzabili dai disabili visivi.

Ciò, però, a patto che i beni unitamente ceduti abbiano un prezzo indistinto e che, per il loro contenuto, non siano commerciabili separatamente.

Pertanto, con decorrenza 1.1.2014 i supporti integrativi possono godere del regime speciale solo se venduti assieme a libri scolastici e universitari, compresi i dizionari e i beni utilizzabili dai disabili visivi.

### **PRODOTTI EDITORIALI VENDUTI UNITAMENTE A BENI DIVERSI DAI SUPPORTI INTEGRATIVI**

Per casi di tal genere il regime monofase è applicabile solo se:

- la cessione dei beni diversi avviene con prezzo indistinto;
- i beni sono presenti in un'unica confezione;
- il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, assieme alla pubblicazione è inferiore al 50% del prezzo dell'intera confezione. Ricordiamo, inoltre, che in tali ipotesi l'IVA da versare è calcolata applicando l'aliquota propria di ciascuno dei beni presenti nella confezione.

## IL CRITERIO DI DETERMINAZIONE DEL COSTO DEL PREZZO ED IMPUTAZIONE DELL'ALIQUOTA PROPRIA DI CIASCUN BENE

Con i documenti di prassi n. 328/E/1997 e n. 23/E/2014 l'Amministrazione Finanziaria ha fornito utili indicazioni in merito ai prodotti editoriali venduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi. Ciò al fine di:

- verificare il rispetto del limite del 50% e, quindi, applicare o meno il regime monofase;
- individuare la base imponibile IVA alla quale applicare l'aliquota propria del bene ceduto.

Ebbene, dai citati documenti di prassi ricaviamo che il prezzo dell'intera confezione “**deve essere rapportato ai costi sostenuti per la produzione o l'acquisto del singolo bene ceduto congiuntamente alla pubblicazione (anche gratuitamente) risultanti dalle fatture d'acquisto. Non assumono rilievo i costi che non siano specificamente ed esclusivamente imputabili al suddetto bene**”.

Sempre dai citati documenti di prassi ricaviamo, infine, che “**se il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione risulta superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione....**”, al prodotto editoriale e al relativo bene abbinato deve essere applicata l'IVA nei modi ordinari.

## VENDITE ABBINATE DI PUBBLICAZIONI

Tramite la citata circolare n. 328/E/1997 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che data “**l'omogeneità della natura dei beni**” le vendite di giornali quotidiani, periodici e libri unitamente ad allegati aventi le caratteristiche di una pubblicazione a stampa non sono da considerare vendite di prodotti editoriali con beni congiunti, ma bensì devono essere qualificate come vendite di un unico prodotto editoriale.

Pertanto, a questi beni deve applicarsi lo stesso trattamento fiscale previsto per le cessioni di giornali quotidiani, periodici e libri.

## LE CESSIONI DI GIORNALI O PERIODICI CEDUTI OCCASIONALMENTE CON BENI DIVERSI DAI SUPPORTI INTEGRATIVI

In presenza di casi di tal genere occorre distinguere le copie vendute senza altri beni da quelle vendute unitamente a beni diversi, dato che per determinare la base imponibile:

- alle prime si applica il metodo della resa forfetaria e l'aliquota ridotta del 4%;
- alle seconde si applica il metodo delle copie vendute con l'aliquota IVA propria dei beni ceduti.

## PRODOTTI ESCLUSI DAL REGIME MONOFASE

Lo speciale regime IVA previsto per i prodotti editoriali non è applicabile:

- alle cessioni di prodotti editoriali, così come sopra definiti, unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, con prezzo indistinto e in unica confezione, quando il costo del bene ceduto, anche gratuitamente, congiuntamente alla pubblicazione risulta superiore al 50% del prezzo dell'intera confezione;
- ai prodotti editoriali oggetto di cessione intra-UE e a quelli esportati, posto che trattasi di operazioni non imponibili;
- alle prestazioni di intermediazione con rappresentanza relative alle operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali;
- alle attività diverse dalla commercializzazione di prodotti editoriali. Si pensi ad esempio ***“alle attività diverse quelle di distribuzione gratuita di periodici (o giornali) in esecuzione di contratti di pubblicità stipulati fra lo stesso editore e gli inserzionisti pubblicitari. In tali casi, la pubblicazione funge da veicolo per la trasmissione di messaggi pubblicitari e l'editore si pone come obiettivo l'elevata diffusione della pubblicità, nell'ambito del sinallagma contrattuale instaurato, non con i lettori fruitori finali del prodotto edito, ma con gli inserzionisti<sup>6</sup>”***;
- ai prodotti editoriali elettronici, ovvero a quei prodotti diffusi per via telematica e oggetto di ***“commercio elettronico diretto”***.

Su questo tipo di beni si è espressa anche l'Amministrazione Finanziaria con la

<sup>6</sup> Così si è espressa l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 13/E/2005.

circolare n. 23/E/2014 affermando che le operazioni di commercializzazione di tali prodotti editoriali elettronici sono da considerare, ai fini IVA, come prestazioni di servizi di cui all'art. 3 del DPR n. 633/1972<sup>7</sup>, alle quali non è possibile applicare il regime speciale di cui all'art. 74, comma 1, lett. c) dello stesso decreto IVA.

- le cessioni di supporti fisici che riproducono esclusivamente suoni e voci (CD musicali) senza alcun collegamento a un libro stampato.

Conseguentemente, alle cessioni e prestazioni di tal genere tornano ad applicarsi le disposizioni ordinarie in materia IVA.

# L'Approfondimento

## Tardiva presentazione del Modello Redditi e Irap 2023

---

### PREMESSA

Il prossimo 28 febbraio 2024 scadono i termini di presentazione delle tardive dichiarazioni dei Redditi e Irap 2023, riferite al periodo d'imposta 2022.

È possibile sanare il tardivo invio applicando l'istituto del ravvedimento operoso alla sanzione prevista dall'articolo 1, comma 1, D.lgs. 471/1997 ovvero invitando il contribuente a pagare 25 euro (1/10 di 250).

In presenza di imposte dovute, è possibile regolarizzare il tardivo versamento usufruendo del ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, D.lgs. 472/1997.

Nel caso in cui la dichiarazione dei Redditi e/o Irap 2023 venga inviata oltre il termine del 28.02.2024, si rientra nella fattispecie dell'omessa dichiarazione.

Le sanzioni per omessa dichiarazione spaziano nel range fra il 120% e il 240% dell'imposta dovuta, con un minimo di 250 euro, eccezion fatta per quelle omesse dichiarazioni che vengono presentate entro il termine di presentazione delle dichiarazioni relative all'anno d'imposta successivo e, comunque, entro l'eventuale azione accertatrice dell'Agenzia delle Entrate.

Anche l'intermediario abilitato all'invio delle dichiarazioni è passibile di sanzioni, nel caso in cui, per esempio, ometta di presentare una o più dichiarazioni entro il termine normativamente previsto, con impegno a trasmettere "preso" entro il 30.11.2023.

Analizziamo tutto ciò nel corso di questo intervento.

### DCHIARAZIONE TARDIVA

È considerata tardiva (ma non omessa) la dichiarazione presentata entro 90 giorni dal termine di scadenza originario previsto. La dichiarazione tardiva:

- è considerata valida;

- comporta l'applicazione della sanzione ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.lgs. 471/97 da 250 a 1.000 euro, a prescindere dal versamento o meno delle imposte risultanti dalla stessa.

Diversamente, in caso di omessa dichiarazione (ovvero dichiarazione inviata oltre i termini di cui sopra o mai inviata) il primo comma dell'articolo 1, D.lgs. 471/1997 dispone che "*... ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, si applica la sanzione... dal centoventi al duecentoquaranta per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250. Se non sono dovute imposte, si applica la sanzione da euro 250 a euro 1.000. Se la dichiarazione omessa è presentata dal contribuente entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento..., si applica la sanzione dal sessanta al centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute con un minimo di 200 euro*".

Pertanto, in caso di dichiarazione solamente tardiva ed in presenza di omesso versamento delle imposte non trova applicazione la sanzione dal 120% al 240% dell'imposta dovuta. La dichiarazione tardiva, infatti, come precisato nella CM 25.01.1999, n. 23/E, dà luogo a "imposte non versate" e non alla diversa fattispecie, da cui discende l'applicazione della sanzione proporzionale, di "imposte dovute".

In presenza di una dichiarazione tardiva l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare 12.10.2016, n. 42/E:

- ha confermato che non è applicabile la sanzione ai sensi dell'articolo 1, comma 1, D.lgs. 471/97 (da 150 a 500 euro) prevista per l'omessa dichiarazione, in assenza di imposte dovute, presentata entro il termine previsto per la dichiarazione del periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza. Tale sanzione, infatti, risulta applicabile esclusivamente in caso di dichiarazione omessa, ossia presentata oltre 90 giorni dal termine previsto e non è ravvedibile;
- ha chiarito che non opera la riduzione della sanzione alla metà, stabilita dall'articolo 7, comma 4-bis, D.lgs. 472/97, in caso di presentazione della dichiarazione entro 30 giorni. Tale previsione, infatti, non è applicabile alle fattispecie di ritardo per le quali è prevista una specifica disposizione sanzionatoria

Se la dichiarazione tardiva contiene il modello ISA:

- per lo stesso non è applicabile una specifica sanzione, non costituendo una dichiarazione "autonoma" in quanto è considerato parte integrante della dichiarazione dei redditi;
- è possibile usufruire dei benefici premiali riconosciuti ai contribuenti con specifici punteggi ISA (almeno pari a 8). In merito l’Agenzia delle Entrate:
  - o nella Circolare 09.09.2019, n. 20/E ha precisato che il riconoscimento dei benefici premiali "è vincolato all'esito dell'applicazione degli ISA al momento della presentazione della dichiarazione entro i termini ordinari";
  - o nella Risposta 06.02.2020, n. 31, dopo aver confermato che la dichiarazione tardiva "è comunque idonea a sostituire quella presentata nei termini ordinari", ha specificato che il contribuente "ha diritto ai benefici... anche in base alla dichiarazione "tardiva" presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine". Ciò a condizione che i dati dichiarati siano "completi e corretti". Infatti "laddove il raggiungimento di una premialità sia l'effetto della dichiarazione di dati incompleti o inesatti non può ritenersi legittimo il godimento di un beneficio".

Si ricorda, inoltre, che, come precisato dalla stessa Agenzia nella Circolare n. 42/E/2016, alla presentazione di una dichiarazione integrativa nei 90 giorni dalla scadenza ordinaria di una dichiarazione (originaria) presentata entro il 30.11.2023, non è applicabile la sanzione relativa alla dichiarazione tardiva, bensì quella di dichiarazione irregolare. Se entro il 28.02.2024 è presentato il Modello REDDITI o IRAP 2023 integrativo, la sanzione differisce a seconda che lo stesso sia finalizzato alla correzione di errori non rilevabili o rilevabili in sede di controllo automatizzato.

Una tabella riassuntiva.

<b>DICHIARAZIONE TARDIVA ENTRO 90 GG</b>	
<b>TIPOLOGIA ERRORE</b>	<b>SANZIONE</b>
<b>NON RILEVABILE IN SEDE DI CONTROLLO AUTOMATIZZATO E FORMALE, CHE CONFIGURA LA FATTISPECIE DELLA</b>	<b>SANZIONE PARI A 250 € - ART. 8, D.LGS. 471/1997 PER DICHIARAZIONE TARDIVA RAVVEDIBILE A 1/10 ENTRO 90 GG (25 €)</b>

DICHIARAZIONE INFEDELE (AD ESEMPIO, OMESSA INDICAZIONE DI UN REDDITO DA LOCAZIONE)	<p style="text-align: center;"><b>SANZIONE DEL 15% - ART. 13, D.LGS. 471/1997                  CONNESSA ALL'EVENTUALE OMESSO VERSAMENTO                  RAVVEDIBILE A 1/9 ENTRO 90 GG                  OPPURE AD 1/3 DEL 30%                  IN CASO DI AVVISO BONARIO</b></p>
RILEVABILE MEDIANTE CONTROLLO AUTOMATIZZATO E FORMALE	<p style="text-align: center;"><b>È APPLICABILE LA SOLA SANZIONE, PARI AL 30% DI                  QUANTO NON VERSATO                  RAVVEDIBILE A 1/9 ENTRO 90 GG OPPURE AD 1/3 IN                  CASO DI AVVISO BONARIO</b></p>

## IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Per regolarizzare il Modello REDDITI e/o IRAP 2023 entro 90 giorni è necessario presentare la dichiarazione. A tal fine, nel Frontespizio non va barrata la casella "Correttiva nei termini", né "Dichiarazione integrativa" e neppure "Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98)" o "Dichiarazione integrativa errori contabili";

È necessario, altresì, versare la sanzione ridotta pari a 25 euro (1/10 di 250) ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), D.lgs. 472/97, riportando nel Modello F24:

- il codice tributo "8911";
- quale periodo di riferimento, l'anno cui si riferisce la violazione, ossia "2022".

La sanzione ridotta va versata contestualmente alla presentazione della dichiarazione. La contestuale effettuazione degli adempimenti per l'operatività del ravvedimento (rimozione della violazione, versamento sanzione ridotta ed interessi) va intesa, come precisato nella CM 10.07.1998, n. 180/E, nel senso che gli stessi devono essere conclusi entro il termine previsto per il ravvedimento.

Pertanto, per regolarizzare l'omessa presentazione del Modello REDDITI o IRAP entro 90 giorni, il contribuente deve presentare la dichiarazione nonché versare la sanzione ridotta tramite ravvedimento operoso. Tali adempimenti possono essere effettuati in momenti differenti, sempreché entro il termine di 90 giorni (28.02.2024) stabilito per il ravvedimento.

Le eventuali imposte risultanti dalla dichiarazione tardiva, se non versate entro il termine stabilito, possono essere regolarizzate anche oltre 90 giorni beneficiando delle riduzioni

previste per il ravvedimento, ai sensi degli articoli 13 e 13-bis, D.lgs. 472/1997. Sul punto va evidenziato che:

- la Corte di Cassazione nella sentenza 01.06.2007, n. 12883, ha sancito che, ai fini del perfezionamento del ravvedimento della dichiarazione tardiva, è necessario regolarizzare entro 90 giorni anche l'omesso versamento delle imposte dalla stessa risultanti, con gli interessi e la relativa sanzione ridotta;
- l'Agenzia delle Entrate, in occasione dell'invio delle lettere di compliance riferite alla mancata presentazione del Modello REDDITI 2021 entro il 30.11.2021, ha precisato che le imposte, gli interessi e la sanzione ridotta connessi all'omesso versamento non devono necessariamente essere corrisposti "contestualmente" alla presentazione della dichiarazione tardiva, con conseguente possibilità di versamento anche oltre 90 giorni. La presentazione della dichiarazione e il versamento delle relative imposte costituiscono adempimenti distinti, privi di "collegamento" reciproco.

Una tabella riassuntiva.

<b>DICHIARAZIONE TARDIVA E RAVVEDIMENTO</b>	
<b>PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE</b>	<b>SANZIONE</b>
<b>ENTRO IL 28/02/2024</b>	<b>SANZIONE PARI A 250 € - ART. 8, D.LGS. 471/1997 PER DICHIARAZIONE TARDIVA RAVVEDIBILE A 1/10 ENTRO 90 GG (25 €)</b>
<b>PAGAMENTO IMPOSTE</b>	<b>SANZIONE</b>
<b>ENTRO IL 28/02/2024</b>	<b>SANZIONE PARI A 1/9 DEL 15% (1,67%) OPPURE COMMISURATA IN BASE AI GIORNI DI RITARDO MEDIANTE RAVVEDIMENTO OPEROSO</b>

Per evitare l'applicazione della sanzione del 30% di cui all'articolo 13, D.lgs. 471/1997, è richiesto il versamento di:

- imposte non versate;
- interessi di mora (5% per il 2023, 2,5% dal 01.01.2024), calcolati a giorni;

- sanzione ridotta pari al 3,75% (30% x 1/8) se la regolarizzazione interviene dopo 90 giorni ed entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo (articolo 13, comma 1, lett. b), D.lgs. 472/1997). Ai fini della regolarizzazione, relativamente agli interessi e alla sanzione ridotta nel Modello F24 vanno riportati i seguenti codici tributo.

CODICE TRIBUTO	TIPOLOGIA IMPOSTA
<b>INTERESSI</b>	<b>1940</b> Cedolare secca
	<b>1942</b> IVIE
	<b>1943</b> IVAFE
	<b>1944</b> Imposta sostitutiva regime minimi / forfetari
	<b>1989</b> IRPEF
	<b>1990</b> IRES
	<b>1991</b> IVA
	<b>1993</b> IRAP
	<b>1994</b> Addizionale regionale
	<b>1998</b> Addizionale comunale
<b>SANZIONE</b>	<b>8901</b> IRPEF
	<b>8902</b> Addizionale regionale IRPEF
	<b>8926</b> Addizionale comunale IRPEF
	<b>8904</b> IVA
	<b>8907</b> IRAP
	<b>8911</b> Altre violazioni tributarie relative ad imposte sui redditi, imposte sostitutive, IRAP, IVA

	<b>8918</b>	IRES
	<b>8940</b>	Cedolare secca
	<b>8942</b>	IVIE
	<b>8943</b>	IVAFE
	<b>8944</b>	Imposta sostitutiva regime minimi / forfetari

## DICHIARAZIONE OMESSA

È considerata omessa ovvero non presentata la dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni (ossia dal 29.02.2024 per il Modello REDDITI e/o IRAP 2023).

Tale violazione non è regolarizzabile tramite il ravvedimento operoso e, pertanto, l'Ufficio applicherà la sanzione ai sensi dell'articolo art. 1, D.lgs. 471/1997, ovvero:

- dal 120% al 240% delle imposte dovute, con minimo di 250 euro;
- da 250 a 1.000 euro, se non sono dovute imposte, con aumento fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili.

Se la dichiarazione (omessa) è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo, prima di qualunque attività di accertamento di cui il contribuente abbia avuto formale conoscenza, la sanzione prevista è ridotta:

- dal 60% al 120% delle imposte dovute, con minimo di 200 euro;
- da 150 a 500 euro se non sono dovute imposte, con aumento fino al doppio per i soggetti tenuti alle scritture contabili.

Va considerato che:

- la dichiarazione presentata oltre il termine di 90 giorni, ancorché omessa e sanzionabile come tale, costituisce titolo per la riscossione delle imposte risultanti dalla stessa, come previsto dall'articolo 2, comma 7, D.P.R. 322/98;
- la presentazione della dichiarazione entro il termine di quella successiva consente di evitare l'applicazione della sanzione penale ai sensi dell'articolo 5, D.lgs. 74/2000, la cui soglia di punibilità è fissata a 50.000 euro.

Si precisa, inoltre, che nella Risposta 20.10.2023, n. 450, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che la sanzione in misura fissa, prevista in caso di "imposte non dovute", è applicabile soltanto qualora il versamento delle imposte "sia stato effettuato... entro novanta giorni dalla scadenza del termine ordinariamente previsto per la presentazione della dichiarazione". Se il versamento delle imposte dovute in base alla dichiarazione omessa è effettuato oltre 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione (ossia, dal 29.02.2024 per le imposte relative al Modello REDDITI o IRAP 2023), è applicabile la sanzione proporzionale.

Una tabella riassuntiva.

DICHIARAZIONE OMESSA	
TIPOLOGIA ERRORE	SANZIONE
OMESSA DICHIARAZIONE	<p><b>SANZIONE PARI DAL 120% AL 240% DELLE IMPOSTE DOVUTE CON UN MINIMO DI 250 €</b></p> <p><b>SANZIONE DAL 60% AL 120% SE LA DICHIARAZIONE È PRESENTATA ENTRO L'ANNO O PRIMA DELL'AZIONE ACCERTATRICE CON UN MINIMO DI 200 €</b></p> <p><b>IN ASSENZA DI IMPOSTE DOVUTE SI APPLICA LA SANZIONE DA 150 A 500 €</b></p>

### TARDIVO OD OMESSO INVIO TELEMATICO DA PARTE DELL'INTERMEDIARIO

Per il tardivo od omesso invio telematico della dichiarazione da parte dell'intermediario è applicabile la sanzione da 516 a 5.164 euro ai sensi dell'articolo 7-bis, D.lgs. 241/97.

In particolare, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 19.02.2008, n. 11/E, l'invio telematico si considera tardivo od omesso al verificarsi delle seguenti situazioni:

- l'invio è stato effettuato oltre il termine di presentazione della dichiarazione, se l'impegno alla trasmissione è stato assunto entro tale termine. Con riferimento al Modello REDDITI e/o IRAP 2023, si ricade in tale fattispecie se l'impegno è stato

assunto entro il 30.11.2023 e la dichiarazione è stata trasmessa successivamente a tale data;

- oltre un mese dall'assunzione dell'impegno alla trasmissione se lo stesso è stato assunto dopo la scadenza del termine di presentazione della dichiarazione, come stabilito dall'articolo 3, comma 7-ter, D.P.R. 322/98. Con riferimento al Modello REDDITI e/o IRAP 2023, tale fattispecie si riscontra se, ad esempio, l'impegno è stato assunto il 10.12.2023 e la dichiarazione è stata trasmessa dopo il 10.01.2024.
- l'invio non è stato effettuato ovvero non è andato a buon fine.

Le violazioni dell'intermediario per l'invio telematico e le conseguenti sanzioni sono distinte rispetto alla violazione imputabile al contribuente, che è sanzionato autonomamente.

La sanzione in capo all'intermediario è ridotta al 50% (con un minimo di 258 euro ed un massimo di 2.582 euro) se la dichiarazione è inviata con un ritardo non superiore a 30 giorni.

Per evitare l'applicazione della sanzione in misura piena l'intermediario può, quindi, regolarizzare la violazione tramite il ravvedimento operoso ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), D.lgs. 472/1997.

In particolare, relativamente all'omesso invio telematico ed al fine di beneficiare della riduzione delle sanzioni mediante applicazione del ravvedimento operoso, è necessario:

- presentare la dichiarazione entro 90 giorni dal termine di scadenza, ossia, relativamente al Modello REDDITI e/o IRAP 2023, entro il 28.02.2024;
- versare la sanzione ridotta pari a:
  - 25 euro (258 x 1/10) in caso di regolarizzazione entro 30 giorni;
  - 51 euro (516 x 1/10) in caso di regolarizzazione tra il 31° e il 90° giorno,

riportando nel Modello F24:

- il codice tributo "8924";
- quale periodo di riferimento, l'anno in cui è stata realizzata la violazione o il ritardo, ossia "2023" per il Modello REDDITI o IRAP 2023.

Considerato che la data di assunzione dell'impegno è quella riportata nel Frontespizio della dichiarazione, risultante anche nella ricevuta di presentazione della dichiarazione rilasciata da Entratel, in caso di dichiarazioni inviate oltre il termine per cause non imputabili all'intermediario è importante verificare che tra la predetta data (assunzione dell'impegno) e la data di effettivo invio non sia trascorso più di un mese.

# L'Approfondimento

## Adeguati assetti organizzativi di cui si deve dotare l'imprenditore

---

### PREMESSA

Il Parlamento Italiano ha emanato la Legge Delega 155/2017 per disciplinare **le situazioni di crisi o insolvenza del debitore**, sia esso consumatore, professionista, o imprenditore con esclusione dello Stato e degli enti pubblici.

Tutti siamo interessati a tale disciplina che recepisce il Regolamento UE 2015/848 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 20/5/2015 relativo alle procedure di insolvenza e delle Raccomandazioni 2014/135/UE della Commissione 12/3/2014.

Il principio sancito dal Decreto Legislativo n. 14/2019 attuativo della Legge Delega 155/2017 è che **tutti sono assoggettati al procedimento di accertamento dello stato di crisi o dell'insolvenza**, dando priorità di trattazione alle proposte che comportino il superamento della crisi assicurando la continuità aziendale, anche tramite un imprenditore diverso purché funzionale al miglior soddisfacimento dei creditori e purché la valutazione di convenienza sia illustrata in un "PIANO", riservando la liquidazione giudiziale ai casi in cui non sia proposta una idonea alternativa.

La legge delega 155/2017, pertanto, impone di **prevedere delle PROCEDURE DI ALLERTA** e di COMPOSIZIONE ASSISTITA della CRISI di natura non giudiziale e confidenziale finalizzate a incentivare l'EMERSIONE ANTICIPATA della crisi e di agevolare lo SVOLGIMENTO di TRATTATIVE tra debitore e creditori.

Presso le **CCIAA sono istituiti gli ORGANISMI che assistono il debitore** nella procedura per addivenire ad una SOLUZIONE CONCORDATA tra debitore e creditori entro un congruo termine di 6 mesi, prorogabile in caso di riscontri positivi della procedura.

Viene imposto ai **CREDITORI PUBBLICI QUALIFICATI**, l'**obbligo di segnalare** immediatamente agli organi di controllo delle società ovvero all'ORGANISMO costituito presso la CCIAA, il **PERDURARE di situazioni di INADEMPIMENTO di importo rilevante**.

**II CREDITORE PUBBLICO QUALIFICATO**, deve immediatamente inviare AVVISO al debitore che la sua posizione debitoria HA SUPERATO l'importo ritenuto rilevante.

**II CREDITORE PUBBLICO QUALIFICATO** effettuerà la segnalazione agli organi di controllo e all'ORGANISMO della CCIAA qualora il debitore non abbia estinto il debito, ovvero abbia trovato un accordo con il CREDITORE PUBBLICO QUALIFICATO, non abbia attivato la procedura assistita e neppure attuato una procedura concorsuale.

**Cosa cambia con il decreto legislativo 14/2019 in vigore dal 15/7/2022 (attuativo della legge delega 155/2017)**

**L'imprenditore individuale** deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte.

**L'imprenditore collettivo** deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'articolo 2086 del codice civile, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative.

**Qual è la funzione dei controlli aziendali per prevenire la crisi**

Gli strumenti di controllo di cui si deve dotare l'imprenditore devono essere in grado di:

- rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
- verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di crisi;
- ricavare le informazioni necessarie a utilizzare la lista di controllo particolareggiata, e effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento.

## Quali sono i segnali di crisi

L'imprenditore attraverso strumenti di controllo ha pertanto l'obbligo di prevenire l'insorgenza della crisi, dotandosi di strumenti che rilevino immediatamente il verificarsi di situazioni debitorie il cui perdurare potrebbe comportarne l'insorgenza. Detti segnali, definiti dalla norma, sono:

- a) l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- b) l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;
- c) l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;
- d) l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie nei confronti dei creditori privilegiati che per precisa disposizione di legge hanno l'obbligo di segnalare situazioni di inadempimento prima menzionate ovvero:
  - **per l'Istituto nazionale della previdenza sociale**, il ritardo di oltre novanta giorni nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore:
    - a. per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati, al 30 per cento di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di euro 15.000;
    - b. per le imprese senza lavoratori subordinati e parasubordinati, all'importo di euro 5.000
  - **per l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro**, l'esistenza di un debito per premi assicurativi scaduto da oltre novanta giorni e non versato superiore all'importo di euro 5.000;
  - **per l'Agenzia delle entrate**, l'esistenza di un debito scaduto e non versato relativo all'imposta sul valore aggiunto, risultante dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 21-bis del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, di importo superiore a euro 5.000 e, comunque, non inferiore al 10 per cento dell'ammontare

del volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente; la segnalazione è in ogni caso inviata se il debito è superiore all'importo di euro 20.000;

- **per l'Agenzia delle entrate-Riscossione**, l'esistenza di crediti affidati per la riscossione, autodichiarati o definitivamente accertati e scaduti da oltre novanta giorni, superiori, per le imprese individuali, all'importo di euro 100.000, per le società di persone, all'importo di euro 200.000 e, per le altre società, all'importo di euro 500.000.

### **Come prevenire la crisi ovvero come evitare di essere destinatari della segnalazione da parte dei Creditori Pubblici Qualificati**

Per raggiungere l'obiettivo della emersione tempestiva della crisi occorre **una rivoluzione culturale di imprese e imprenditori**, specie se organizzate a capitale prevalentemente familiare, che da un lato hanno manifestato e manifestano genialità produttiva, ma scarsa propensione allo sviluppo e formalizzazione dei processi di gestione.

Una delle principali reticenze legate all'adozione di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili, specie per le imprese di piccole dimensioni, è rappresentata dalla percezione di un ulteriore aggravio di costi, non cogliendo la potenzialità di un più efficiente governo societario e un incremento della produttività.

Occorre pertanto dotarsi di un **kit di indicatori da monitorare costantemente con lo scopo di:**

- a) rilevare eventuali **squilibri di carattere patrimoniale** (squilibrio patrimoniale rilevabile dal rapporto tra patrimonio netto e passività), **economico** (squilibrio economico rilevabile dal rapporto tra flusso di cassa e attivo), **finanziario** (squilibrio finanziario rilevabile dal rapporto tra oneri finanziari e ricavi) rapportati all'attività imprenditoriale svolta dal debitore;
- b) verificare la **non sostenibilità dei debiti e l'assenza di prospettive di continuità aziendale per i dodici mesi successivi e l'esistenza di debiti per retribuzioni, di debiti verso fornitori scaduti, di esposizioni nei confronti delle banche e degli**

**altri intermediari finanziari che siano scadute, di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'art. 25-novies del D.Lgs. 14/2019, comma primo, nei confronti di creditori pubblici come INPS, INAIL, Agenzia delle Entrate e Agente della riscossione;**

- c) ricavare le informazioni necessarie a seguire la lista di controllo particolareggiata e ad effettuare il **test pratico** per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento del debito (ovvero tramite la Composizione negoziata per soluzione della crisi d'impresa).

A tal fine, **le procedure contabili dovrebbero regolamentare i flussi informativi** necessari a monitorare:

- l'andamento aziendale;
- l'equilibrio economico-finanziario;
- la sostenibilità del debito nei 12 mesi successivi;
- la continuità aziendale;
- la presenza di ritardi reiterati e significativi nei pagamenti.

Occorre individuare procedure che permettano ex ante di disporre di indicatori indispensabili a comprendere la prevedibile evoluzione della situazione aziendale e di individuare le leve a disposizione del management, ma anche di monitorare ex post, con utilizzo anche degli elementi forniti dalla contabilità, gli scostamenti tra previsioni e risultati consuntivi.

La **prevedibilità** è l'elemento che impone di predisporre un protocollo operativo che consenta di monitorare il rischio economico-finanziario secondo l'approccio forward-looking (lungimirante), introducendo protocolli di early warning (allerta precoce) in funzione delle dimensioni dell'azienda e di predisporre procedure di recovery planning (piani di recupero) da attivare in caso di crisi di impresa.

**In cosa consiste la sostenibilità dei debiti e la continuità aziendale per almeno i 12 mesi successivi e rilevare i segnali previsti**

Si ritiene che l'indicatore più idoneo è il DSCR (debt service cover ratio) che permette di valutare la capacità dell'impresa di rimborsare i debiti e di conseguenza di garantire la continuità aziendale per almeno i successivi 12 mesi.

Si redigerà il conto economico previsionale a 1 anno.

Si monitoreranno le passività commerciali, finanziarie, fiscali/contributive, verso dipendenti.

Inoltre attraverso il budget di tesoreria costruito mese per mese in base al flusso finanziario di entrata e di uscita, in continuo aggiornamento, si monitora la disponibilità liquida dell'azienda necessaria a far fronte agli impegni di liquidità futuri, evidenziando tramite le previsioni eventuali carenze di liquidità future. Tale tempestività consentirà all'imprenditore di attivarsi per tempo con iniezioni di fonti di finanziamento proprie o con fonti di finanziamento esterne senza essere colto di sorpresa.

L'attenta analisi degli scostamenti dei flussi finanziari effettivi rispetto ai previsionali consentirà all'imprenditore di far fronte tempestivamente per esempio agli incrementi dei costi energetici, alle difficoltà di reperimento delle materie prime per l'instabilità politica economica mondiale, o al mutato mercato di riferimento. Senza entrare nel dettaglio delle criticità che possono colpire l'impresa, attraverso il budget di tesoreria regolarmente aggiornato, sarà possibile stimare nuove esigenze di cassa prima del loro verificarsi attingendo a linee di credito ponderate per tempo.

## Le prossime scadenze



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.

26 febbraio 2024

### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine entro cui presentare in via telematica gli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni / servizi resi, registrati o soggetti a registrazione, relativi a gennaio (soggetti mensili).

28 febbraio 2024

### **ROTTAMAZIONE QUATER**

Termine entro cui versare la terza rata prevista dalla rottamazione quater.

29 febbraio 2024

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine di versamento dell'imposta di bollo dovuta per le fatture elettroniche emesse senza IVA nel quarto trimestre 2023.

---

### **COMUNICAZIONI PERIODICHE IVA**

Termine entro cui versare i dati delle liquidazioni periodiche relative ai mesi di ottobre, novembre e dicembre per i contribuenti mensili e al quarto trimestre 2023 per i soggetti trimestrali.

---

### **DICHIARAZIONE MENSILI**

Termine entro cui inviare la dichiarazione IVA IOSS del mese di gennaio relativa alle vendite a distanza di beni importati (in spedizioni di valore intrinseco non superiore a € 150) da parte dei soggetti iscritti allo Sportello unico per le importazioni (IOSS).

---

### **STAMPA REGISTRI CONTABILI**

Termine entro cui procedere con la stampa dei libri contabili (registri IVA, libro giornale, incassi e pagamenti, ecc.) relativi al 2022 da parte di imprese / lavoratori autonomi.

---