



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 6 del 13 febbraio 2024

Focus settimanale:

- **Possibile il ravvedimento per le omesse dichiarazioni oltre i 90 giorni per i tributi locali**
- **Documenti IVA precompilati 2024**
- **IVA – il regime speciale per l'editoria – seconda parte**
- **Visto di conformità 2024**
- **Bonus mobili 2024**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



.....	11
In breve	14
Possibile il ravvedimento per le omesse dichiarazioni oltre i 90 giorni per i tributi locali	14
Documenti IVA precompilati 2024.....	16
L'Approfondimento	18
IVA – il regime speciale per l'editoria – seconda parte.....	18
L'Approfondimento	29
Visto di conformità 2024	29
L'Approfondimento	44
Bonus mobili 2024	44

Flash di stampa



Bonus barriere architettoniche

IL SOLE 24 ORE
5.02.2024

Con il decreto Salvaspese, per le spese sostenute dal 30.12.2023, beneficiano dell'agevolazione al 75% per l'eliminazione delle barriere architettoniche i soli interventi riguardanti scale, rampe e installazione di ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici. Non sarà più possibile beneficiare dell'agevolazione per gli interventi di automazione degli impianti e serve l'asseverazione di un tecnico che certifichi il rispetto dei requisiti fissati dal D.M. 236/1989.

Ravvedimento oltre i 90 giorni

IL SOLE 24 ORE
5.02.2024

Il Dipartimento delle Politiche Fiscali del MEF, in una risposta ai quesiti di Telefisco 2024, ha affermato che il ravvedimento per omessa dichiarazione in ambito dei tributi locali può essere effettuato anche oltre il termine breve di 90 giorni dalla scadenza di presentazione.

Riversamento dell'imposta di soggiorno

IL SOLE 24 ORE
5.02.2024

Secondo il Dipartimento delle Finanze, anche se il cliente non ha pagato l'ammontare dovuto, le strutture ricettive devono riversare l'imposta di soggiorno agli enti locali, in quanto in caso di omesso versamento del tributo, il Comune può rivalersi anche solo sul gestore, pretendendo il pagamento dell'imposta e della sanzione del 30%.

Esclusione delle imprese in crisi dalle società di comodo

IL SOLE 24 ORE
5.02.2024

Il decreto delegato sulla fiscalità della crisi previsto dalla L. 11/2023, interverrà con una norma interpretativa anche sui presupposti della disapplicazione del regime delle società di comodo verso le imprese assoggettate o che fanno ricorso a uno degli istituti disciplinati dal Codice della crisi.

Concordato preventivo biennale

IL SOLE 24 ORE
6.02.2024

La versione definitiva del testo del Concordato preventivo biennale, stabilisce che per il primo periodo d'imposta di applicazione, anno d'imposta 2024, se si

		decide di versare l'acconto in due rate, la seconda va calcolata come differenza tra l'acconto dovuto e quanto già versato con la prima rata calcolata secondo le regole ordinarie.
Cessazione del concordato preventivo	IL SOLE 24 ORE 6.02.2024	Le cause di cessazione del concordato preventivo biennale riguardano la cessazione dell'attività e la modifica dell'attività esercitata rispetto a quella che è stata utilizzata per la formulazione della proposta di concordato. Tali cause rientrano anche tra le 15 cause di esclusione di applicazione degli Isa.
Affitti brevi e ritenuta	ITALIA OGGI 6.02.2024	La legge di Bilancio 2024 impone agli intermediari di trasmettere i dati relativi ai contratti di affitto breve conclusi per il loro tramite entro il 30.06 dell'anno successivo a quello a cui i dati si riferiscono e trattenere una somma a titolo di ritenuta.
Detrazione in dichiarazione del superbonus	ITALIA OGGI 6.02.2024	Il D.L. 212/2023 consente di applicare lo sconto in fattura o la cessione del credito derivante dal superbonus 110% anche se le opere non sono terminate.
Processo tributario	ITALIA OGGI 5.02.2024	L'art. 1 D.lgs. 220/2023, integrando l'art. 15 D.lgs. 546/1992 ha aggiunto come ulteriore previsione che le spese del giudizio devono essere compensate, in tutto o in parte, non solo nel caso di soccombenza reciproca e quando ricorrono gravi ed eccezionali ragioni, ma anche "quando la parte è risultata vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio".
Iva dei parasubordinati	ITALIA OGGI 5.02.2024	Con la circolare n. 207/2000, il Ministero delle Finanze ha sostenuto che restano assoggettate all'Iva solo le prestazioni di servizi inerenti a rapporti di co.co.co. rientranti nell'oggetto dell'attività svolta per professione abituale.
Dati della fattura sanitaria	IL SOLE 24 ORE 7.02.2024	Un decreto interministeriale, in attuazione dell'art. 10-bis D.L. 119/2018 il quale non consente agli operatori sanitari di emettere

		fattura elettronica tramite Sdl per motivi di privacy, permette però all'Agenzia delle Entrate di acquisire dal Sistema tessera sanitaria i dati delle fatture emesse a privati da strutture e professionisti sanitari, al netto dei dati inerenti lo stato di salute del cliente.
Comunicazione Lipe ultimo trimestre 2023	ITALIA OGGI 8.02.2024	I contribuenti devono presentare, mediante trasmissione telematica, la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche dell'ultimo trimestre dell'anno scorso o, in alternativa, la dichiarazione annuale Iva 2024 compilando anche il quadro VP, entro il 29.02.2024.
Diritto al contraddittorio e autotutela per tributi comunali	ITALIA OGGI 8.02.2024	Il contraddittorio si rende necessario se vengono disconosciute agevolazioni o esenzioni dichiarate dal contribuente, o quando la base imponibile non è certa, come per le aree fabbricabili ai fini Imu, o per la superficie assoggettabile a Tari per le imprese che producono anche rifiuti speciali. Per quanto riguarda l'autotutela, la possibilità di impugnare l'autotutela facoltativa solo nel caso di diniego espresso potrebbe portare ad una non risposta da parte degli enti, in modo da evitare il contenzioso.
Forfait Iva per eventi commerciali di Odv e Aps	IL SOLE 24 ORE 8.02.2024	Dal 1.01.2024, ai soli fini Iva, Odv e Aps beneficiano del regime forfetario (art. 1, cc. da 58 a 63 L. 190/2014) dove sarà possibile determinare il reddito d'impresa derivante da attività commerciali applicando coefficienti rispettivamente del 1% (Odv) e del 3% (Aps) entro la soglia di 65.000 euro annui, con un regime simile a quello dell'art. 86 del Codice del Terzo settore.
Plusvalenza da cessione di immobile ristrutturato	IL SOLE 24 ORE 9.02.2024	La nuova disciplina introdotta dalla legge di Bilancio 2024 con riferimento alla plusvalenza da cessione di immobili su cui sono stati effettuati interventi superbonus, efficace per le cessioni stipulate a partire dal 1.01.2024, pone diversi problemi riguardo agli immobili pervenuti al cedente a titolo gratuito, per successione o per donazione.

Ravvedimento speciale	ITALIA OGGI 9.02.2024	Un pacchetto di emendamenti presentati alla legge di conversione del D.L. 215/2023 (Milleproroghe) prevede di riaprire i termini per il ravvedimento speciale fino al 31.03.2024.
Dichiarazione precompilata	ITALIA OGGI 9.02.2024	Dal 2024 i contribuenti non avranno più a loro disposizione un modello precompilato dall'Agenzia delle Entrate, ma potranno compilare la loro dichiarazione tramite un software di "compilazione assistita" che permetterà di confermare o modificare i dati in maniera semplice ed immediata.
BTP e calcolo ISEE	IL SOLE 24 ORE 9.02.2024	Il MEF ha chiarito che dal calcolo Isee, oltre ai titoli di Stato, non verranno considerati nemmeno i buoni fruttiferi postali, libretti di risparmio postale e altri prodotti finanziari con obbligo di rimborso assistito dalla garanzia dello Stato, sempre entro il limite di 50.000 euro
Accertamenti di natura tributaria	ITALIA OGGI 9.02.2024	Negli accertamenti di natura tributaria, l'art. 7-quinquies L. 212/2000, come introdotto dall'art. 1, c. 1, lett. g) D.lgs. 219/2023, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 3.01.2024 n. 2, prevede la non utilizzabilità degli elementi di prova acquisiti oltre un massimo di 30 giorni (salvo proroga) dall'inizio della verifica o in violazione di legge, ai fini dell'accertamento amministrativo o giudiziale dei tributi.
Semplificazione fiscale	IL SOLE 24 ORE 10.02.2024	Il D.lgs. 1/2024, stabilisce che la mancata indicazione dei crediti d'imposta derivanti dalle agevolazioni concesse agli operatori economici nelle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi, Irap, delle dichiarazioni dei sostituti d'imposta e delle dichiarazioni Iva non determina la decadenza dal beneficio, se i crediti risultino spettanti.
Emendamenti al Decreto Milleproroghe	IL SOLE 24 ORE 10.02.2024	Gli emendamenti al Decreto Milleproroghe prevedono di spostare al 15.03.2024 i termini per il pagamento delle prime 3 rate della rottamazione-quater, che coinvolge le rate già scadute il 18.12.2023 e quella del 28.02.2024.

Agevolazione prima
casa under 36

IL SOLE 24 ORE
10.02.2024

I preliminari sottoscritti entro il 31.12.2023 beneficiano dei bonus per l'acquisto della "prima casa" degli under 36.

Ritenuta d'acconto
sugli affitti brevi

IL SOLE 24 ORE
10.02.2024

La ritenuta applicata dagli intermediari è a titolo di acconto e per questo motivo, deve essere scomputata dal dovuto in sede di dichiarazione dei redditi. Se la ritenuta applicata è superiore all'imposta dovuta, il contribuente recupera la differenza.

L'Agenzia interpreta



Rimborso credito d'imposta per risparmio amministrato	INTERPELLO N. 28 DEL 2.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che è possibile chiedere a rimborso il credito ricavato dall'eccedenza di versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva in regime di risparmio amministrato.
Franchigia sulla detrazione per redditi superiore a 50.000 euro	CIRCOLARE N. 2/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha affermato che la decurtazione di 260 euro si applica sull'ammontare della detrazione dall'imposta lorda spettante per l'anno 2024 e non sui singoli oneri.
Scomputo eccedenze Ace	CIRCOLARE N. 2/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha confermato l'abolizione dell'Ace a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023.
Codice tributo per la tassa sulle mance	RISOLUZIONE N. 11/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito il codice tributo "1838" denominato "Imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali regionali e comunali sulle somme destinate dai clienti ai lavoratori a titolo di liberalità, applicata in sede di dichiarazione - Art. 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197", in modo da consentire il pagamento dell'imposta dovuta sulle liberalità erogate dai clienti, nei casi in cui il sostituto d'imposta non ha provveduto a trattenerla.
Acconto imposta su cripto-attività	RISOLUZIONE N. 10/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito i codici tributo per versare gli acconti dell'imposta sul valore delle cripto-attività: 1728 per l'acconto della prima rata e 1729 per l'acconto della seconda rata.
Taglio delle detrazioni Irpef	CIRCOLARE N. 2/E/2024	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha esaminato il D.lgs. 30.12.2023 n. 216 e nello specifico il taglio delle detrazioni Irpef 19%.

Super Ace	INTERPELLO N. 31 DEL 7.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha stabilito che i certificati di deposito, sottoscritti dall'impresa nel 2022, sterilizzano la base imponibile della Super Ace.
Super Ace e periodo d'imposta allargato	INTERPELLO N. 32 DEL 7.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che l'agevolazione Super Ace, nel caso di periodo d'imposta di 13 mesi da inizio dicembre 2020 a fine 2021, va applicata sull'utile di bilancio accantonato con l'approvazione del bilancio ad aprile 2022.
Contributi deducibili	INTERPELLO N. 30 DEL 7.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, in merito al plafond ha affermato che se per la generalità dei lavoratori la soglia deducibile è di 5.164,57 euro annui, l'art. 8, c. 6 D.lgs. 252/2005 ha introdotto una specifica deroga per i lavoratori di prima occupazione successiva al 1.1.2007 che, nei primi cinque anni di partecipazione a una forma di previdenza complementare, hanno versato per un importo inferiore alla soglia massima di deducibilità.
Acquisto partecipazioni e base imponibile Ace	INTERPELLO N. 33 DEL 7.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'acquisto di partecipazioni in società già controllate, operato da soggetti esterni al gruppo, non deve essere sterilizzato in quanto non duplica la base Ace.
Ace e riserve	INTERPELLO N. 38 DEL 8.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che ai fini Ace, rileva la riserva da sovrapprezzo vincolata ai fini del riallineamento, ma non quella dovuta per il passaggio ai principi contabili internazionali.
Ammissibilità della scissione asimmetrica	INTERPELLO N. 35 - 37 DEL 8.02.2024	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ritiene ammissibili la scissione asimmetrica per porre fine a divergenze interne alla compagine e la scissione seguita da fusione in ottica riorganizzativa.

Patent box

INTERPELLO
N. 39 – 40 – 41
DEL 8.02.2024

L’Agenzia delle Entrate, con le risposte, ha affrontato il tema della patent box, confermando, tra le altre cose, che il nuovo meccanismo premiale per il software si applica dal periodo di imposta di registrazione alla Siae e che i costi ricevuti da un consorzio controllato sono agevolabili.

**Residenti a
Campione d’Italia**

PROVVEDIMENTO
N. 329911/2024

L’Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha ritenuto che la diminuzione forfettaria del cambio da applicare ai redditi in franchi svizzeri per i redditi del 2023 dei residenti nel Comune di Campione d’Italia è 33,27%.

Il Giudice ha sentenziato



Valorizzazione del fondo	CORTE DI CASSAZIONE N. 2188/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che la costruzione di un'abitazione familiare, da parte del figlio e della nuora, su un fondo del suocero comporta il pagamento dell'incremento del valore dello stesso fondo da parte del suocero.
Prova della notifica Pec	C.G.T. DI PRIMO GRADO DI SIRACUSA N. 225/2024	La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Siracusa ha stabilito che non è sufficiente la ricevuta di consegna per provare la notifica della Pec.
Reato di indebita compensazione	CORTE DI CASSAZIONE N. 2779/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che il reato fiscale di indebita compensazione si configura anche nella fattispecie di compensazione orizzontale.
Reato di autoriciclaggio	CORTE DI CASSAZIONE N. 1309/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che anche per le condotte aventi a oggetto proventi di delitti commessi prima della sua entrata in vigore, scatta il reato di autoriciclaggio.
Prelevamenti non giustificati	CORTE DI CASSAZIONE N. 2344/2024	La Cassazione, con l'ordinanza, ha richiamato la sentenza della Corte costituzionale n. 10/2023, affermando che, in tema di accertamenti bancari ex art. 32, c. 1, n. 2 D.P.R. 600/1973, a fronte della presunzione legale di ricavi non contabilizzati che derivano da prelevamenti bancari non giustificati, il contribuente imprenditore può eccepire l'incidenza percentuale dei costi relativi, che sono, dunque, detratti dall'ammontare dei prelievi non giustificati.
Credito da superbonus illegale	CORTE DI CASSAZIONE N. 3108/2024	La Cassazione, con la sentenza, ha sancito la legittimità del sequestro preventivo per il soggetto che acquisisce un credito da superbonus illegale.

**Imposta di registro
fissa**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3218/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha ribadito la vigenza della norma che prevede di applicare l'imposta di registro in misura fissa agli atti di istituzione e sottoscrizione di quote di fondi immobiliari e di emissione o estinzione dei relativi certificati.

Imposta di registro

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2296/2024
N. 2443/2024

La Cassazione, con le ordinanze, ha sancito che il decreto ingiuntivo, se idoneo a identificare soggettivamente ed oggettivamente il rapporto negoziale sottostante, rappresenta una fattispecie di enunciazione ai fini dell'imposta di registro.

**Deducibilità dei
compensi erogati
alle società sportive**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA MARCHE
N. 84/2024

La Corte di giustizia tributaria di 2° grado delle Marche, ha stabilito che i compensi erogati alle società sportive dilettantistiche, nel limite di 200.000 euro annui, sono sempre deducibili ai sensi dell'art. 90, c. 8 L. 289/2022, in quanto godono della presunzione legale assoluta di deducibilità della spesa.

**Risoluzione
stragiudiziale**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3452/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che nelle cause soggette a mediazione obbligatoria, ad esempio in tema di locazione o condominio, il tentativo di risoluzione stragiudiziale costituisce condizione di procedibilità soltanto per l'atto introduttivo del giudizio e non anche per le domande riconvenzionali.

**Termine decadenza
crediti non spettanti**

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI REGGIO
EMILIA
N. 6/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha affermato che ai crediti non spettanti si applica il termine di decadenza ordinario, il quale decorre dall'anno di presentazione del modello Redditi in cui è stato indicato il credito d'imposta maturato.

**Esercizio abusivo
della professione di
commercialista**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3495/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha legittimamente annullato un contratto tra una Snc e una Srl per l'esecuzione di una serie di attività (tenuta della contabilità, elaborazione delle buste paga e

pagamento delle imposte), in quanto tali materie sono riservate ai consulenti del lavoro e ai dottori commercialisti ed esperti contabili. Chi non è iscritto a un Albo deve dunque dichiarare il proprio status.

Giudizio di
ottemperanza

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3097/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che il giudizio di ottemperanza è l'unico rimedio utilizzabile ai fini dell'esecuzione delle sentenze tributarie in caso di inadempimento dell'Amministrazione Finanziaria.

In breve

Possibile il ravvedimento per le omesse dichiarazioni oltre i 90 giorni per i tributi locali

Durante la Videoconferenza del 1° febbraio 2024, il Ministero dell'Economia e delle finanze ha affermato che, per i tributi locali, è possibile perfezionare il ravvedimento dell'omessa dichiarazione anche se questa viene presentata con un ritardo superiore a 90 giorni, rispetto al termine ordinario di presentazione.

In merito a questo punto va richiamato l'art. 13 comma 1 lett. c) del DLgs. 472/97 che consente di regolarizzare l'omessa dichiarazione, mediante ravvedimento operoso, se la dichiarazione viene presentata con un ritardo non superiore a 90 giorni. Il ravvedimento si perfeziona versando la sanzione per omessa dichiarazione ridotta a un decimo del minimo, nonché i relativi interessi al tasso legale annuo.

Sulla portata applicativa di tale previsione sono stati resi alcuni chiarimenti dal Ministero dell'Economia e delle finanze con la circolare 10 luglio 1998 n. 180. Secondo il documento di prassi, questa disposizione si conforma alle previsioni in materia di imposte sui redditi, IRAP e IVA che qualificano la dichiarazione presentata con ritardo superiore a 90 giorni come "omessa" (artt. 2 comma 7 e 8 comma 6 del DPR 322/98).

Per i tributi per i quali non si applicano le dette disposizioni, la circolare ministeriale riconosce che il ravvedimento dell'omessa dichiarazione può perfezionarsi anche decorsi i 90 giorni dal termine ordinario di trasmissione: in questo caso la riduzione delle sanzioni avviene secondo quanto previsto dall'art. 13 del DLgs. 472/97.

Ricollegandosi alle indicazioni della circ. n. 180/98, con il chiarimento reso durante la Videoconferenza del 1° febbraio 2024 il Ministero dell'Economia e delle finanze ha esplicitato che i citati artt. 2 comma 7 e 8 comma 6 del DPR 322/98 non trovano applicazione in materia di tributi locali.

Quindi, in assenza di una previsione analoga, la dichiarazione relativa a tributi locali dovrebbe considerarsi "tardiva" (e non "omessa") anche se trasmessa con ritardo superiore a 90 giorni; alla luce di ciò, il ravvedimento operoso dovrebbe ritenersi consentito anche se la dichiarazione è presentata con un ritardo superiore a 90 giorni.

Il chiarimento ministeriale precisa, che se la dichiarazione relativa a tributi locali viene presentata entro i 90 giorni dal termine prescritto, per perfezionare il ravvedimento si applica la riduzione a un decimo del minimo della sanzione per omessa dichiarazione, ex art. 13 comma 1 lett. c) del DLgs. 472/97.

Se invece la dichiarazione viene presentata oltre i 90 giorni dal termine, per perfezionare il ravvedimento vanno applicate le riduzioni da un ottavo a un sesto del minimo, secondo le previsioni delle lettere b), b-bis) e b-ter) del comma 1 dell'art. 13 del DLgs. 472/97. Va precisato che, in materia di tributi locali, l'avvio di un controllo fiscale preclude il perfezionamento del ravvedimento, come si evince dal dettato del comma 1-ter dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

In ogni caso, sarà comunque opportuno un confronto con il Comune, per essere sicuri che questo si conformi alla posizione ministeriale e che non si prospetti il pericolo di future contestazioni sul perfezionamento del ravvedimento.

Rimane fermo che un'ulteriore problematica relativa alla presentazione della dichiarazione "oltre i termini" potrebbe riguardare il riconoscimento delle agevolazioni per le quali, secondo la giurisprudenza maggioritaria, la dichiarazione va presentata a pena di decadenza (come ad esempio, all'esenzione dall'IMU per i "fabbricati merce").

In queste ipotesi, la presentazione di una dichiarazione oltre i termini ordinari, avvalendosi del ravvedimento, pur comportando la riduzione delle sanzioni, potrebbe far sì che il Comune disconosca tali agevolazioni in sede d'accertamento.

Documenti IVA precompilati 2024

Il periodo sperimentale di applicazione del programma di assistenza on line, con riguardo ai documenti IVA precompilati, è stato esteso anche per il 2024 dal provvedimento n. 11806 pubblicato dall’Agenzia delle Entrate.

È ora possibile scaricare, *“mediante un sistema di cooperazione applicativa, su rete internet, di tipo Web service”*, le bozze dei registri IVA mensili, dei prospetti riepilogativi IVA mensili/trimestrali, delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA e della dichiarazione annuale IVA elaborati direttamente dall’Agenzia. Tale funzionalità implementa i dati già disponibili, come i file delle fatture elettroniche, dei corrispettivi, gli elenchi A e B utili al calcolo dell’imposta di bollo.

Il programma sperimentale di assistenza on line è stato inizialmente applicato per le operazioni effettuate dal 1° luglio 2021 e per il 2022 solo per i soggetti passivi IVA che hanno esercitato l’opzione per liquidare trimestralmente l’IVA ai sensi dell’art. 7 del DPR n. 542/99 (provv. 183994/2024 Agenzia delle Entrate). Per i soggetti che liquidano l’IVA “per cassa”, ai sensi dell’art. 32-bis del DL n. 83/2012 e che liquidano l’imposta in modo trimestrale, le bozze dei registri IVA contengono le operazioni effettuate dal 1.01.2022.

Con il provvedimento n. 9652/2023 dell’Agenzia delle Entrate, per i soggetti passivi “trimestrali speciali” o “per natura” (art. 74 comma 4 del DPR 633/72), per i titolari di partita IVA per i quali nell’anno di riferimento è stato dichiarato il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa e per gli operatori che applicano specifici metodi di determinazione dell’IVA ammessa in detrazione (es. produttori agricoli), è stato esteso il servizio con riguardo ai documenti IVA precompilati del quarto trimestre 2022 e alla dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d’imposta 2022.

Per i soggetti che adottano il regime speciale delle operazioni agricole, si ricorda che nel corso del 2023 sono state previste alcune novità in moda da integrare le annotazioni nei registri, mentre da inizio febbraio sono operative le nuove specifiche tecniche della fattura elettronica. Nella sezione “Altri dati gestionali”, è possibile compilare, anche se non obbligatoriamente, l’elemento “Tipo Dato” in modo da gestire autonomamente la liquidazione IVA, indicando ad esempio la percentuale di compensazione prevista per la cessione di prodotti agricoli e ittici (Tabella A, parte prima, allegata al DPR 633/72). In questo

modo, sarà possibile calcolare l'ammontare dell'IVA a credito da riportare nei documenti IVA precompilati.

Per quanto riguarda modalità e termini di convalida dei documenti IVA precompilati, nulla è cambiato. Il soggetto passivo può visualizzare e modificare i dati che confluiscono nelle bozze dei registri fino all'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento. L'Agenzia, a partire dal sesto giorno del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, dovrà mettere a disposizione la bozza della LIPE, da trasmettere entro i termini previsti per la comunicazione. La dichiarazione annuale IVA sarà invece disponibile dal 10 febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento.

L'Approfondimento

IVA – il regime speciale per l'editoria – seconda parte

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi del regime speciale IVA di cui all'art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1972 riservato ai prodotti editoriali.

Dopo aver riepilogato brevemente la vigente normativa ed aver trattato dei soggetti passivi e dell'ambito oggettivo, elencando tutti i prodotti editoriali assoggettati ed esclusi dal regime monofase, di seguito esamineremo i criteri di determinazione dell'imposta distinguendo tra il metodo di determinazione dell'IVA:

- in base alle copie vendute;
- con resa forfetaria.

CONDIZIONE PER APPLICAZIONE DEL REGIME MONOFASE

Condizione imprescindibile per l'applicazione del regime monofase ai prodotti editoriali è l'indicazione del prezzo di vendita al pubblico, comprensivo dell'imposta, sulla pubblicazione o su apposito allegato. Ciò vale anche per i casi in cui le copie sono distribuite gratuitamente.

Pertanto, in assenza del prezzo di vendita al pubblico non può applicarsi il regime speciale.

CRITERI DI DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA

Due sono le modalità previste dall'art. 74, comma 1, lett. c) del DPR n. 633/1972 per la determinazione dell'imposta dovuta dall'editore.

Più precisamente, l'imposta può essere calcolata:

- in base alle copie effettivamente vendute¹;
- in base alle copie consegnate o spedite con forfetizzazione delle rese².

¹ Si vedano i prodotti indicati nel primo periodo del comma 1.

² Si veda il secondo periodo del primo comma.

LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA IN BASE ALLE COPIE VENDUTE.

Il criterio di determinazione dell'IVA in base alle copie vendute deve essere obbligatoriamente adottato per le cessioni di:

- a) giornali e periodici pornografici;
- b) cataloghi;
- c) prodotti editoriali da parte di associazioni dilettantistiche, associazioni senza scopo di lucro che abbiano esercitato l'opzione per avvalersi del regime di favore di cui alla Legge n. 398/1991 determinando in modo forfettario la detrazione dell'IVA;
- d) giornali quotidiani, periodici (anche pornografici) e libri unitamente a beni diversi dai supporti integrativi, applicando, con decorrenza 1.1.20214, l'aliquota di ciascuno dei beni ceduti.

BASE IMPONIBILE

Con il criterio delle copie vendute l'IVA è calcolata sulle vendite effettive al pubblico. Pertanto, la base imponibile è determinata dalla differenza tra le copie spedite dall'editore e quelle a lui restituite.

IL MOMENTO IMPOSITIVO

In linea di principio, il momento impositivo coincide con il momento in cui viene effettuata la vendita.

Tuttavia, per le consegne o spedizioni in abbonamento, ovvero nel caso di cessioni periodiche e continuative di beni, costituisce momento impositivo la data del pagamento totale o parziale del corrispettivo.

Si fa presente, inoltre, che per le consegne o spedizioni in abbonamento rilevano anche eventuali pagamenti in acconto, effettuati prima della data di spedizione dei beni.

ADEMPIMENTI CONTABILI

Utili indicazioni in merito agli adempimenti contabili si ricavano dai documenti di prassi n. 328/E/1997 e n. 23/E/2014.

In particolare, al momento della consegna dei prodotti editoriali ad un distributore, in esecuzione di contratti estimatori³ o similari, gli editori devono annotare nell'apposito registro, cosiddetto "**delle tirature**", da tenersi secondo i dettami fissati dall'art. 39 del DPR n. 633/1972⁴, per ciascun numero di pubblicazione, entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione, distintamente per giorno e titolo:

- data di consegna;
- descrizione del fascicolo costituito dal prodotto editoriale e da altri beni;
- quantità copie consegnate;
- data della restituzione;
- quantità copie restituite;
- quantità cedute;
- prezzo di copertina;

³ L'art. 1556 del c.c. stabilisce che "Con il contratto estimatorio una parte consegna una o più cose mobili all'altra e questa si obbliga a pagare il prezzo, salvo che restituisca le cose nel termine stabilito".

⁴ L'art. 39 del DPR n. 633/1972 afferma che: "I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'art. 32, devono essere tenuti a norma dell'art. 2219 del c.c. e numerati progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli artt. 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato.

I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'art. 22 del DPR n. 600/1973. Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'art. 21, comma 5, del DL n. 82/2005. Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente. Il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

I soggetti passivi che facilitano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o di committenti non soggetti passivi d'imposta tramite l'uso di una interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, conservano per un periodo di dieci anni, a partire dal 31 dicembre dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata, la documentazione di cui all'art. 54-quater del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, relativa a tali cessioni o prestazioni. La documentazione è fornita per via elettronica, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria e alle autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione europea nei quali le operazioni si considerano effettuate".

- base imponibile e imposta relativa.

Evidenziamo che la finalità del registro è quella di rilevare il numero delle copie vendute.

LA DOCUMENTAZIONE E LA REGISTRAZIONI DELLE CESSIONI

Per tutte le cessioni effettuate gli editori possono emettere fattura o documento equipollente nei confronti dell'altro contraente, senza la necessità di indicare separatamente l'IVA. È risaputo, infatti, che nel regime monofase non è consentita la rivalsa dell'IVA.

In ogni caso, nel documento deve essere indicato il prezzo di vendita al pubblico comprensivo dell'imposta.

Detto ciò, rileviamo che:

- la fatturazione può essere effettuata entro 15 giorni dal momento in cui l'editore riceve, da parte del distributore centrale, la notizia delle copie effettivamente vendute;
- gli editori possono emettere un unico documento per le cessioni effettuate nel corso di un mese solare fra le stesse parti.
- le fatture dovranno essere annotate in un apposito registro (registro fatture emesse), tenuto secondo le regole stabilite dall'art. 39 del DPR n. 633/1972, indicando separatamente imponibile e relativa imposta;
- alternativamente alla fatturazione gli editori possono annotare le cessioni nel registro di cui all'art. 24 del DPR n. 633/1972⁵, avendo cura di riportarle entro 15 giorni dalla ricevuta comunicazione del numero di copie vendute.

⁵ L'art. 24 del DPR n. 633/1972 dispone che: "I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22, in luogo di quanto stabilito nell'articolo precedente, possono annotare in apposito registro, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni di cui all'art. 21, commi 6 e 6-bis, distintamente per ciascuna tipologia di operazioni ivi indicata. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.

Nella determinazione dell'ammontare giornaliero dei corrispettivi devono essere computati anche i corrispettivi delle operazioni effettuate con emissione di fattura, comprese quelle relative ad immobili e beni strumentali e quelle indicate nel secondo comma dell'art. 17, includendo nel corrispettivo anche l'imposta.

Per determinate categorie di commercianti al minuto, che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze può consentire, stabilendo le modalità da osservare, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquote e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti.

I commercianti al minuto che tengono il registro di cui al primo comma in luogo diverso da quello in cui svolgono l'attività di vendita devono eseguire le annotazioni prescritte nel primo comma, nei

Entro lo stesso termine e con le stesse modalità devono essere effettuate anche le annotazioni relative alle cessioni delle pubblicazioni in abbonamento.

- le liquidazioni, i versamenti e la dichiarazione annuale devono essere effettuati nei termini ordinari.

LA DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA CON RESA FORFETTARIA

La metodologia di determinazione dell'imposta in base al criterio della forfettizzazione della resa trova applicazione per le:

- cessioni di libri. In tal caso la forfettizzazione della resa è applicata nella misura del 70%;
- cessioni di giornali quotidiani e periodici diversi da quelli pornografici e da quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi. La forfettizzazione della resa in questo caso è applicata nella misura dell'80%;
- cessioni, dal 1.1.2014, di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi. La forfettizzazione per questa tipologia di prodotti editoriali è fissata nella misura del 70%.

BASE IMPONIBILE E IMPOSTA

Per calcolare la base imponibile su cui calcolare l'IVA dovuta occorre fare riferimento per ciascuna testata o titolo al numero delle copie consegnate o spedite, anche in esecuzione di contratti estimatori o di deposito con rappresentanza, diminuito di una percentuale forfetaria che, come abbiamo visto, risulta pari al:

- 70% nel caso di cessione di libri;
- 80% in ipotesi di cessioni di giornali quotidiani e periodici diversi da quelli pornografici e da quelli ceduti unitamente a beni diversi dai supporti integrativi;
- 70% in presenza di cessioni di libri per le scuole di ogni ordine e grado e libri per le Università ceduti unitamente a supporti integrativi.

termini ivi indicati, anche in un registro di prima nota tenuto e conservato nel luogo o in ciascuno dei luoghi in cui svolgono l'attività di vendita. Le relative modalità sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze".

Come precisato nella circolare n. 23/E/2014 segnaliamo, inoltre, che per il calcolo della base imponibile **“rilevano tutte le copie di prodotti editoriali consegnate o spedite, anche a titolo gratuito, in abbonamento o in esecuzione di contratti estimatori, escluse quelle esportate, cedute all’interno della UE, cedute a titolo di campione gratuito, purché riportino la relativa specifica indicazione impressa sia sopra il prezzo di vendita al pubblico che sulla copertina riportante il titolo della pubblicazione, e le relative quantità siano annotate in un apposito registro tenuto ai sensi dell’art. 39 del DPR n. 633/1972”**.

Tuttavia, è bene ricordare che in tutti i casi in cui è prevista la possibilità di adottare il metodo della forfettizzazione della resa, il contribuente può scegliere alternativamente di adottare il criterio di determinazione dell’IVA in base alle copie vendute.

OPZIONE

Abbiamo appena appurato che gli editori, in alternativa al criterio della forfettizzazione della resa, possono optare per il sistema di determinazione dell’imposta in base alle copie vendute per l’intera testata o titolo, ovvero per il singolo numero.

Ebbene, l’opzione in questione deve essere comunicata al Fisco nella prima dichiarazione IVA successiva alla scelta, ovvero nella dichiarazione IVA relativa al periodo d’imposta a cui si riferisce l’opzione operata dal contribuente.

Operativamente le istruzioni della dichiarazione IVA 2024 per il periodo d’imposta 2023 prevedono che:

- gli editori che comunicano di aver optato dal 2023, per ciascuna testata o titolo, ovvero per ciascun numero, per il sistema di determinazione dell’IVA in base alle copie vendute devono barrare la **casella “1” del rigo VO6 del quadro VO**.

Sempre sul punto le istruzioni ministeriali precisano, inoltre, che **“Tale opzione, se è effettuata per l’intera testata o titolo, ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per tre anni.**

Se, invece, l’opzione è effettuata per il singolo numero, essa è vincolante limitatamente al numero stesso e può essere comunicata cumulativamente per i numeri relativi all’intero anno”:

- gli editori che comunicano di aver revocato a partire dal 2023 l'opzione per il sistema di determinazione dell'IVA in base alle copie vendute con riferimento a ciascuna testata o titolo devono barrare la **casella "2"** del **rigo VO6** del **quadro VO**.

Evidenziamo, ad ogni modo, che come stabilito dal DPR n. 442/1997 l'opzione o la revoca del regime è ugualmente riconosciuta in base al comportamento concludente. Pertanto, se il contribuente fin dall'inizio dell'anno o dal giorno di inizio dell'attività ha posto in essere il relativo comportamento questo è da ritenersi valido ai fini dell'opzione.

È bene ricordare, però, che, sebbene non ne determini l'invalidità, l'omissione o l'irregolare comunicazione dell'opzione è punita con una sanzione amministrativa di importo compreso tra € 250 e € 2.000.

IL MOMENTO IMPOSITIVO

In linea di principio, la consegna o la spedizione dei beni da parte dell'editore rileva ai fini dell'individuazione del momento impositivo e dei conseguenti adempimenti contabili. Ciò anche nel caso di esecuzione di contratto estimatorio o similare, ovvero di deposito con rappresentanza, così come risultante dal registro delle tirature.

Evidenziamo, inoltre, che in tali casi eventuali acconti eventualmente corrisposti all'editore, anteriormente alla consegna o spedizione, non sono rilevanti ai fini dell'individuazione del momento impositivo.

Per quanto attiene alle consegne in abbonamento segnaliamo, invece, che il momento impositivo deve rinvenirsi nella data di pagamento totale o parziale del corrispettivo. Ecco, che in tal caso rilevano eventuali acconti pagati anteriormente alla data di spedizione dei beni.

ADEMPIMENTI CONTABILI

Per poter calcolare l'imposta gli editori, entro il mese successivo a quello di consegna o spedizione, devono annotare su un apposito registro, cosiddetto "**registro delle tirature**"⁶, per ogni giorno e per ogni titolo:

- a) il numero delle copie consegnate o spedite. Restano escluse quelle di cui alle seguenti lett. b) (abbonamenti) e c) (copie esportate o cedute in altri Paesi UE);
- b) il numero delle copie consegnate o spedite in abbonamento, con esclusione di quelle di cui alla seguente lett. c);
- c) il numero delle copie esportate o cedute ad altri Paesi UE;
- d) il numero delle copie costituenti la resa forfettaria, calcolata sul numero delle copie consegnate o spedite di cui alla lett. a);
- e) il prezzo di vendita al pubblico comprensivo di IVA. Si precisa che eventuali variazioni di prezzo devono essere annotate entro il mese successivo alla data di applicazione;
- f) l'ammontare dei corrispettivi determinato in funzione del prezzo indicato nella lett. e), relativi alle copie consegnate o spedite in Italia (escluse esportazioni e abbonamenti) di cui alla lett. a) diminuite di quelle costituenti la resa forfettaria di cui alla lett. d);
- g) l'ammontare dei corrispettivi degli abbonamenti dedotta la resa forfettaria;
- h) l'ammontare dell'imponibile ottenuto scorporando l'IVA con il metodo di legge dagli importi dei corrispettivi di cui alle lett. f) e g);
- i) l'ammontare dell'IVA dovuta.

Ricordiamo, infine, che:

- le registrazioni possono essere fatte globalmente per ciascun mese;
- in presenza di variazioni di prezzo di vendita al pubblico nel corso del mese le annotazioni possono essere fatte globalmente, ma distintamente in relazione ai diversi prezzi di vendita.

⁶ A tal proposito si ricorda che il registro delle tirature deve essere tenuto secondo le regole di cui all'art. 39 del DPR n. 633/1972.

LA FATTURAZIONE

Con il metodo della resa forfettaria l'editore non ha obbligo di emettere fattura, se non in presenza di una cessione intracomunitaria o di una esportazione.

Tuttavia, evidenziamo che:

- il documento di addebito del corrispettivo eventualmente emesso (estratto conto) deve riportare l'indicazione che trattasi di un'operazione per la quale l'IVA è assolta dall'editore;
- come stabilito dall'art. 19, comma 3 del DPR n. 633/1972⁷ è riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA a credito relativa all'acquisto/importazione dei beni e dei servizi.

Segue un esempio.

Esempio 1

Ipotizziamo che il giorno 10.5.2023 siano stati spediti:

- alla libreria Rossi n. 100 copie del libro X prezzo di copertina € 60;
- alla libreria Verdi n. 50 copie del libro Y prezzo di copertina € 50;
- alla libreria Gialli n. 75 copie del libro Z prezzo di copertina € 70.

⁷ L'art. 19, comma 3 del DPR n. 633/1972 afferma che: "La indetraibilità di cui al comma 2 non si applica se le operazioni ivi indicate sono costituite da:

a) operazioni di cui agli artt. 8, 8 bis e 9 o a queste assimilate dalla legge, ivi comprese quelle di cui agli artt. 40 e 41 del DL n. 331/1993, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 427/1993,;

a-bis) le operazioni di cui ai numeri da 1) a 4) dell'art. 10, effettuate nei confronti di soggetti stabiliti fuori della Comunità o relative a beni destinati ad essere esportati fuori della Comunità stessa;

b) operazioni effettuate fuori dal territorio dello Stato le quali, se effettuate nel territorio dello Stato, darebbero diritto alla detrazione dell'imposta;

c) operazioni di cui all'art. 2, terzo comma, lett. a), b), d) ed f);

d) cessioni di cui all'art. 10, numero 11), effettuate da soggetti che producono oro da investimento o trasformano oro in oro da investimento;

d-bis) le cessioni di beni di cui all'art. 10, terzo comma;

e) operazioni non soggette all'imposta per effetto delle disposizioni di cui al primo comma dell'art. 74, concernente disposizioni relative a particolari settori.

e-bis) le operazioni inerenti e connesse all'organizzazione ed all'esercizio delle attività di cui all'art. 10, numeri 6) e 7), e le prestazioni di mandato, mediazione e intermediazione relative a dette operazioni.

Giorno	Titolo	n. copie consegnate (a)	n. copie rese - 70% (d)	Prezzo di copertina (e)	Corrispettivo f = (a-d) x e	Corrispettivo abbonamento dedotto 70% (g)	Imponibile (f+g)/1,04 (h)	IVA x 4% (i)
10 giugno 2023	X	100	70	€ 60	€ 1.800	-	€ 1.730,77	€ 69,23
10 giugno 2023	Y	50	35	€ 50	€ 750	-	€ 721,15	€ 28,85
10 giugno 2023	Z	75	52	€ 70	€ 1.610	-	€ 1.548,08	€ 61,92

Ebbene, per calcolare l'IVA dovuta in ciascun periodo si dovrà procedere nel seguente modo: l'imposta sulle operazioni imponibili dovrà essere diminuita di quella assolta sugli acquisti di beni e servizi ammessi in detrazione.

LA FATTURAZIONE ELETTRONICA DELLE CESSIONI

In merito alle operazioni di cessione rientranti nel regime monofase l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che **“per le operazioni fuori campo di applicazione dell'IVA (ad esempio, le operazioni cosiddette "monofase" di cui all'art. 74 del d.P.R. n. 633/72), le disposizioni di legge stabiliscono che l'operatore non è tenuto ad emettere una fattura. Tali disposizioni non sono state modificate con l'introduzione della**

fatturazione elettronica, pertanto l'operatore non sarà obbligato ad emettere fattura elettronica. Per completezza, tuttavia, si evidenzia che le regole tecniche stabilite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30.4.2018 consentono di gestire l'emissione e la ricezione via Sdl anche di fatture elettroniche "fuori campo IVA" con il formato XML: pertanto, qualora l'operatore decida di emettere una fattura per certificare le predette operazioni, dovrà emetterla elettronicamente via Sdl utilizzando il formato XML. In tale ultimo caso, il "codice natura" da utilizzare per rappresentare tali operazioni è "N2.2".

L'Approfondimento

Visto di conformità 2024

PREMESSA

Dal 1° febbraio si è aperto il canale telematico per la trasmissione delle dichiarazioni annuali IVA il cui termine ordinario di invio è il 30/4/2024.

La dichiarazione IVA, come d'altronde tutte le dichiarazioni fiscali, può avere una risultanza finale a debito oppure a credito. In quest'ultimo caso, il contribuente potrà decidere se chiederlo a rimborso oppure utilizzarlo in compensazione. La compensazione, a sua volta, può essere verticale oppure orizzontale. Nella compensazione verticale si compensa un credito di un tributo con un debito sorto successivamente, ma dello stesso tributo. Al contrario, la orizzontale si può compensare un credito con debiti relativi ad altri tributi o contributi. Per fruire della compensazione per importi superiori a 5.000 euro si rende necessaria l'apposizione di un visto di conformità da parte di un soggetto a ciò abilitato.

In questo intervento cercheremo di analizzare l'istituto del visto di conformità partendo, come di consueto dall'inquadramento giuridico.

Aspetti giuridici

Il **visto di conformità** di cui all'art. 35, comma 1, lett. a) D.Lgs. 241/97 (c.d. **visto "leggero"**) costituisce uno dei livelli dell'attività di controllo sulla corretta applicazione delle norme tributarie attribuito, dal legislatore, a soggetti estranei all'Agenzia delle Entrate. Sul piano operativo, è previsto il rilascio del visto di conformità:

- in relazione alla **compensazione** di crediti derivanti da imposte sui redditi e relative **addizionali, IRAP**, ritenute alla fonte, imposte sostitutive delle imposte sui redditi, e di **crediti IVA** (annuali o trimestrali), per un importo annuo superiore a 5.000 euro;

- in tema di **rimborsi IVA**, con riferimento ai **crediti** (annuali e trimestrali) di importo superiore a € 30.000 per periodo d'imposta.

Una particolarità riguarda i soggetti sottoposti alla **revisione legale** dei conti ai sensi dell'art. 2409 bis c.c., dove l'apposizione del visto di conformità non è richiesta se la dichiarazione da cui emerge il credito fiscale viene sottoscritta dai soggetti che esercitano il controllo contabile: collegio sindacale, revisore contabile o società di revisione iscritti nell'apposito Registro.

Esonero dal visto

Come sempre accade, ogni regola contempla una deroga. In particolare, sono esonerati dall'apposizione del visto coloro che sono soggetti all'applicazione degli indici sintetici di affidabilità ISA che raggiungano un punteggio minimo pari ad 8. Questi soggetti godono dell'esonero nei seguenti limiti massimi di credito:

- 50.000 euro per i **crediti IVA**;
- 20.000 euro per i crediti relativi alle **imposte dirette** e all'**IRAP**.

La sottostante tabella evidenzia le annualità ed i requisiti:

Livello di affidabilità (su una scala di 10)	Periodo d'imposta	Crediti interessati dall'esonero dal visto di conformità
Almeno pari a 8	Periodo d'imposta in corso al 31.12.2018	<ul style="list-style-type: none"> • Credito annuale maturato nell'anno 2019 (risultante dalle dichiarazioni IRES/IRFEF e IRAP 2020); • credito annuale maturato nell'anno 2019 (risultante dalla dichiarazione IVA 2020); • crediti trimestrali maturati nei primi tre trimestri del 2020 (risultanti dai relativi modelli TR).

<p>Almeno pari a 8 oppure a 8,5 (media semplice dei livelli di affidabilità 2018 e 2019)</p>	<p>Periodo d'imposta in corso al 31.12.2019</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Credito annuale maturato nell'anno 2020 (risultante dalle dichiarazioni IRES/IRFEF e IRAP 2021); • credito annuale maturato nell'anno 2020 (risultante dalla dichiarazione IVA 2021); • crediti trimestrali maturati nei primi tre trimestri del 2021 (risultanti dai relativi modelli TR).
<p>Almeno pari a 8 oppure a 8,5 (media semplice dei livelli di affidabilità 2019 e 2020)</p>	<p>Periodo d'imposta in corso al 31.12.2020</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Credito annuale maturato nell'anno 2021 (risultante dalle dichiarazioni IRES/IRFEF e IRAP 2022); • credito annuale maturato nell'anno 2021 (risultante dalla dichiarazione IVA 2022); • crediti trimestrali maturati nei primi tre trimestri del 2022 (risultanti dai relativi modelli TR).

Con il primo decreto attuativo della delega fiscale, sono stati modificati in aumento l'importo massimo di credito ammesso alla compensazione senza necessità di visto di conformità ma con i voti di affidabilità sopra esposti. In particolare sono stati elevati:

- da 50.000 a 70.000 euro la soglia prevista per l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti IVA;
- da 20.000 a 50.000 euro la soglia prevista per l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione dei crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP.

Si ricorda che, in tema di IVA, l'esonero vige anche per il rimborso e non solo per la compensazione.

Le nuove soglie si applicheranno in relazione al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, rispetto al quale l'Agenzia delle Entrate, con un apposito provvedimento, definirà i livelli di affidabilità fiscale ai quali è collegato il regime premiale.

Soggetti abilitati al visto di conformità

Viste le situazioni di obbligo e di esonero dal visto di conformità per poter compensare i crediti, vediamo ora di capire chi sono i soggetti che possono apporre il visto di conformità. Oltre ai **responsabili** dell'assistenza fiscale dei **CAF**, possono apporre il visto di conformità sulle **dichiarazioni dei redditi, IVA e IRAP**, anche i professionisti iscritti:

- all'albo dei **dottori commercialisti (sezione A)** ed **esperti contabili (sezione B)**;
- all'albo dei **consulenti del lavoro**;
- nel registro dei **revisori legali**;
- nei ruoli di **periti** ed **esperti** tenuti dalle camere di commercio per la sub-categoria tributi alla data del 30.9.1993, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

Può essere abilitato al rilascio del visto di conformità il professionista che:

- esercita l'attività di **assistenza fiscale** nell'ambito di **associazioni tra professionisti** di cui all'art. 5 c. 3 lett. c) DPR 917/86 (es. studio associato), in cui almeno la metà degli associati sia costituita dai richiamati soggetti legittimati (Circ. AE 26 febbraio 2015 n. 7/E);
- partecipa ad una **società tra professionisti**, disciplinata dall'art. 10 L. 183/2011 (Ris. AE 14 aprile 2016 n. 23/E), purché sussistano, in capo a tali soggetti collettivi, gli ulteriori requisiti di legge (possesso di polizza assicurativa, partita IVA e abilitazione alla trasmissione telematica).

Con riferimento alle società tra professionisti, si rammenta che la maggioranza dei professionisti devono essere quelli abilitati all'apposizione del visto. Per esempio, in una società a prevalenza di avvocati e minoritaria di commercialisti, non potrà apporre il visto di conformità (RM 13/4/2021, n. 245)

Qualora il professionista si avvalga di una **società di servizi** di cui posseda la maggioranza assoluta del capitale sociale, costui può comunque essere abilitato all'apposizione del visto di conformità se il requisito del possesso dell'abilitazione alla **trasmissione telematica** sussiste in capo alla società di servizi, fermo restando che il professionista deve essere titolare di autonoma **partita IVA**.

Può altresì rilasciare il visto di conformità il **professionista** che non svolge l'attività di lavoro autonomo in proprio, ma è **dipendente** della **società di servizi tra professionisti**, purché ricorrano gli ulteriori requisiti di legge, tra cui l'obbligo, per il professionista-dipendente, di effettuare la comunicazione preventiva alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del medesimo (RM 28/7/2017 n. 103/E).

In sede di conversione in legge del DL 146/2021, è stata **abrogata** la **disposizione** contemplata all'art. 5, comma 14, del citato Decreto, che aveva **esteso**, ai soggetti iscritti nel Registro dei **revisori legali** - che non siano anche iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili o dei consulenti del lavoro - la **possibilità** di essere abilitati al rilascio del **visto di conformità**. Per effetto di tale soppressione, è stata **ripristinata** la **situazione** precedente per la quale i revisori legali:

- se incaricati di effettuare la revisione legale dei conti di cui all'art. 2409-bis c.c., possono apporre sulle dichiarazioni (o sui modelli TR) delle società di capitali la sottoscrizione alternativa al visto di conformità, ai fini della compensazione "orizzontale" nel modello F24 dei crediti di importo superiore a 5.000 euro annui o dei rimborsi IVA.
- possono essere abilitati alla **trasmissione telematica** delle dichiarazioni, sulla base del DM 12 luglio 2000, emanato in attuazione dell'art. 3, comma 3, lett. e) DPR 322/98.

Adempimenti propedeutici



Il dettato normativo relativo al visto di conformità prevede che il professionista debba osservare i seguenti adempimenti:

- **essere in possesso dell'abilitazione alla trasmissione telematica delle dichiarazioni fiscali;**
- **aver stipulato una polizza assicurativa della responsabilità civile con un massimale adeguato ai visti che appone;**
- **trasmettere alla Direzione Regionale delle Entrate territorialmente competente in base al domicilio fiscale del professionista una comunicazione preventiva che autocertifica il possesso dei requisiti per l'apposizione del visto di conformità. Annualmente dovrà altresì confermare i requisiti ed inviare la quietanza di pagamento del rinnovo della polizza assicurativa;**
- **aver tenuto la contabilità e predisposto le dichiarazioni su cui viene apposto il visto. In merito sono intervenute delle precisazioni dell'Agenzia in quanto, non essendo tutti i professionisti contabili abilitati al visto, si rischiava che molti contribuenti non potessero compensare i loro crediti.**

L'articolo 23, comma 1, del DM 31/5/1999, n. 164 prevede che i professionisti rilasciano il visto di conformità se hanno predisposto le dichiarazioni e tenute relative scritture contabili. Detti soggetti possono rilasciare il visto di conformità anche se le dichiarazioni e le relative scritture contabili sono predisposte e tenute direttamente dallo stesso **contribuente**, oppure da una **società di servizi** di cui uno o più professionisti posseggono la **maggioranza assoluta del capitale sociale**, purché tali attività siano svolte sotto il diretto controllo e la responsabilità del professionista incaricato all'apposizione del visto di conformità (comma 2, art. 23).

Come anticipato, si rischiava che molti contribuenti rimanessero esclusi dalla possibilità di compensare i crediti.

Ecco che allora viene previsto che qualora le scritture contabili siano tenute da un soggetto non abilitato al rilascio del visto di conformità, il contribuente può comunque rivolgersi a un altro professionista abilitato, affinché questo effettui i controlli propedeutici per il rilascio del visto di conformità e predisponga la dichiarazione (CM 57-E-2009 e RM 99-E-2019). Importante ricordare che l'apposizione del visto di conformità si effettua attraverso un riscontro documentale, ma l'asseveratore non deve fare alcuna valutazione di merito.

Chiaramente i controlli da effettuare sono differenziati a seconda della tipologia di credito da verificare. La finalità dei controlli deve essere quella, in generale, di evitare errori materiali e di calcolo nella determinazione della base imponibile e nel corretto riporto del credito eccedente.

L'asseveratore dovrà predisporre delle apposite check list di controllo, al fine di verificare la correttezza dei dati. Si espongono, seppur in maniera tabellare, quelli che sono i controlli da effettuare:

Modello dichiarativo	Tipologia di controlli
Dichiarazioni Redditi Persone Fisiche e Redditi Società di Persone	Il professionista abilitato al rilascio del visto dovrà verificare: <ul style="list-style-type: none"> • l'esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori; • la regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori; • il riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili; • la corrispondenza delle rettifiche fiscali utili a determinare il risultato fiscale alle variazioni in aumento/diminuzione indicate nel quadro RF della dichiarazione dei redditi e alla relativa documentazione (se in contabilità ordinaria); • la corrispondenza dei valori indicati nel quadro RG della dichiarazione dei redditi alla relativa documentazione (se in contabilità semplificata); • la corrispondenza dei valori indicati nel quadro RE della dichiarazione dei redditi alla relativa documentazione; • il controllo documentale degli oneri deducibili; • il controllo documentale degli oneri detraibili; • il controllo documentale dei crediti d'imposta; • il riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente; • il controllo delle compensazioni effettuate nell'anno; • il controllo delle ritenute d'acconto;

	<ul style="list-style-type: none"> • il controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo; • il controllo delle perdite pregresse.
<p>Dichiarazione Redditi Società Commerciali</p>	<p>Il professionista abilitato al rilascio del visto dovrà verificare:</p> <ul style="list-style-type: none"> • l'esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori; • la regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori; • il riscontro del risultato di esercizio emergente dalle scritture contabili; • la corrispondenza delle rettifiche fiscali utili a determinare il risultato fiscale alle variazioni in aumento/diminuzione indicate nel quadro RF della dichiarazione dei redditi e alla relativa documentazione; • il controllo documentale delle detrazioni; • il controllo documentale dei crediti d'imposta; • il riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dalla dichiarazione dei redditi dell'anno precedente; • il controllo delle compensazioni effettuate nell'anno; • il controllo delle ritenute d'acconto; • il controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo; • il controllo delle perdite pregresse.
<p>Dichiarazione IVA e Modello TR</p>	<p>Il professionista abilitato al rilascio del visto dovrà verificare la sussistenza, in capo al contribuente, di una delle fattispecie idonee a generare l'eccedenza di imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • presenza prevalente di operazioni attive soggette ad aliquote più basse rispetto a quelle gravanti sugli acquisti e sulle importazioni; • presenza di operazioni non imponibili; • presenza di operazioni di acquisto o importazione di beni ammortizzabili; • presenza di operazioni non soggette all'imposta; • operazioni non imponibili effettuate da produttori agricoli.

Dichiarazione 770	<p>Il professionista abilitato al rilascio del visto dovrà verificare:</p> <ul style="list-style-type: none">• l'esistenza dei libri contabili e fiscali obbligatori;• la regolarità dei libri contabili e fiscali obbligatori;• il riscontro dei dati delle certificazioni;• il controllo dei totali delle ritenute;• il controllo delle compensazioni effettuate nell'anno;• il controllo dei pagamenti effettuati con il modello F24 per i versamenti in acconto e a saldo;• il riscontro dell'eccedenza d'imposta emergente dal Modello 770 dell'anno precedente.
-------------------	--

Abilitazione alla trasmissione telematica

Abbiamo appena visto chi può apporre il visto di conformità ed i controlli che devono essere effettuati. Ma non si deve scordare la regola generale riepilogata nella sezione dedicata all'intermediario dove è necessario indicare il soggetto che ha predisposto la dichiarazione. In particolare si dovrà scegliere fra i seguenti due codici:

- codice 1: dichiarazione predisposta dal contribuente;
- codice 2: dichiarazione predisposta dal soggetto che la trasmette.

Risulta essere di fondamentale importanza tale codice in quanto, la dichiarazione con visto di conformità non può aver indicato codice 1, ma codice 2; ciò proprio in aderenza a quanto precisato sopra e cioè che il professionista che appone il visto deve anche compilare la dichiarazione.

Precisato ciò, si rende necessario rammentare che oltre ad avere i requisiti per apporre il visto di conformità è necessario anche essere abilitati alla **trasmissione telematica** delle dichiarazioni fiscali mediante **Entratel**.

L'articolo 3, comma 3, del DPR 322/98, individua i seguenti soggetti quali delegabili alla trasmissione telematica delle dichiarazioni:

- a) gli iscritti negli albi dei **dottori commercialisti**, dei **ragionieri** e dei **periti commerciali** e dei consulenti del lavoro, nonché gli iscritti nel registro dei revisori legali;
- b) i soggetti iscritti alla data del 30.9.1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle **camere di commercio** nella sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria;
- c) le **associazioni sindacali** di categoria tra **imprenditori** indicate nell'art. 32, comma 1, lett. a), b) e c) D.Lgs. 241/97, nonché quelle che associano soggetti appartenenti a **minoranze etnico-linguistiche**;
- d) i **centri di assistenza fiscale** per le imprese e per i lavoratori dipendenti e pensionati;
- e) gli altri **incaricati** individuati con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il Ministero ha quindi abilitato anche i seguenti soggetti:

- le **associazioni e società semplici** costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni in cui almeno la metà degli associati o dei soci è costituita da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del DPR 322/98 (DM 18 febbraio 1999);
- le **società commerciali di servizi contabili** le cui azioni o quote siano possedute per più della metà del capitale sociale da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b), del DPR 322/98 (DM 18 febbraio 1999);
- i soggetti “che esercitano abitualmente l'attività di **consulenza fiscale**” (DM 19 aprile 2001);
- gli iscritti nel **Registro dei revisori contabili** di cui al D.Lgs. 88/92, ora individuati nel D.Lgs. 39/2010.

Inoltre, possono essere abilitate alla trasmissione telematica delle dichiarazioni dei redditi anche:

- le **società commerciali di servizi contabili** le cui azioni o quote sono possedute per più della metà del capitale sociale dai soggetti sopra citati;
- le società tra professionisti (**STP**), disciplinate dall'art. 10 della L. 183/2011, se iscritte all'Albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili oppure all'Albo dei Consulenti del Lavoro.

Ricordiamo poi che con la RM 4 marzo 2022 n. 10/E, con riferimento alle STP, l'Agenzia delle Entrate ha parzialmente rivisto la propria posizione in relazione alle condizioni che consentono al **socio** della società di essere abilitato al **rilascio** del **visto** di conformità, già espressa nella precedente Ris. AE 14 aprile 2016 n. 23/E, nel contesto della quale era stata originariamente richiesta la “doppia maggioranza qualificata” dei due terzi nelle deliberazioni o decisione dei soci, calcolata per quote e per teste per ottenere l'inserimento nell'elenco dei soggetti abilitati al visto di conformità dei professionisti soci. Viene sostanzialmente recepito l'orientamento interpretativo dell'Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato relativi alla società tra professionisti (STP), chiarendo che, per l'iscrizione del socio professionista di una STP nell'elenco dei soggetti abilitati a rilasciare il visto di conformità, non è più necessario che i soci professionisti possiedano la maggioranza del capitale sociale della STP, essendo sufficiente che tali soggetti detengano il controllo dei diritti di voto, attraverso l'adozione di “patti parasociali o clausole statutarie” sulla base degli strumenti previsti dal codice civile in base al tipo di società prescelta, in modo da garantire la maggioranza dei due terzi nell'assunzione delle decisioni societarie, come previsto dall'art. 10, comma 4, lett. b) della L. 183/2011.

Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 9 marzo 2020 ha esteso poi anche alle **associazioni e società di avvocati**, di cui agli artt. 4 e 4-bis della L. 247/2012, la possibilità di richiedere l'**abilitazione** all'invio telematico delle dichiarazioni. Si veda anche la RM 245-E-2021 che riconosce anche alle associazioni miste avvocati-Commercialisti l'abilitazione alla trasmissione telematica.

La polizza assicurativa

Si è già accennato della necessità per ottenere l'autorizzazione ad apporre il visto di conformità della stipula di una **polizza assicurativa** della **responsabilità civile** con **massimale** adeguato al numero dei contribuenti assistiti e al numero dei visti di conformità rilasciati e comunque **non inferiore a 3.000.000 di euro**.

Va ricordato, a tal proposito che la polizza assicurativa deve contenere le seguenti previsioni:

- garantire la **totale copertura** degli eventuali danni subiti dal contribuente, dallo Stato o altro ente impositore, nel caso di dichiarazione modello 730;

- non deve includere **franchigie** o **scoperti**;
- deve prevedere il **risarcimento** nei **5 anni** successivi alla scadenza del contratto;
- può essere contratta anche dall'**associazione professionale**, nel caso in cui il professionista abilitato eserciti l'attività di assistenza fiscale nell'ambito di una associazione professionale di cui all'art. 5, comma 3, lett. c) del DPR 917/86.

Ogni anno, poi, va prodotta la quietanza di rinnovo della polizza. Alcune Direzioni Regionali delle Entrate (come ad esempio il Veneto) richiedono altresì la produzione di apposite autocertificazioni attestanti i requisiti per essere asseveratori.

Con la Risposta 13/4/2021, n. 245, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito qualora l'attività sia esercitata da una associazione professionale o da una società di servizi, la polizza possa essere contratta direttamente dall'associazione o dalla società ma debba contenere l'indicazione della copertura dei singoli professionisti.

Trasmissione telematica delle dichiarazioni “vistate”

Già si è accennato all'importanza che la dichiarazione contenente il visto di conformità sia trasmessa direttamente dal professionista che lo ha rilasciato. È comunque previsto che la dichiarazione possa essere trasmessa anche dall'associazione professionale o dalla società di servizi; è fondamentale in tal caso che vi sia un rapporto tra l'intermediario ed il professionista che appone il visto, che possiamo così sintetizzare:

- nel caso di un'**associazione** o di una **società semplice** costituita fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni è necessario che almeno la metà degli associati o dei soci sia costituita da soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) e b) del DPR 322/98;
- nel caso di una **società commerciale di servizi contabili** che le azioni o quote siano possedute per più della metà del capitale sociale dai soggetti abilitati al visto di conformità;
- in presenza di una società tra professionisti disciplinata dall'art. 10 L. 183/2011, è richiesto che il professionista che appone il visto di conformità sia uno dei soci;
- nelle società **partecipate** esclusivamente dai Consigli nazionali, dagli Ordini dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e dei consulenti del lavoro nonché dai

rispettivi iscritti e dalle relative Casse nazionali di previdenza e quelle partecipate esclusivamente dalle associazioni rappresentative dei soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lett. a) del DPR 322/98 e dai rispettivi associati.

Legato alla corretta apposizione del visto di conformità, l'Agenzia delle Entrate potrebbe recuperare il credito compensato qualora:

- il professionista non sia iscritto nell'elenco degli abilitati tenuto dalle competenti Direzioni Regionali delle Entrate;
- il professionista che trasmette la dichiarazione (l'intermediario) provvista del visto sia diverso dal professionista che ha apposto il visto di conformità. Tale irregolarità non sussiste se la trasmissione viene effettuata dall'associazione professionale o dalla STP o dalla società di servizi dove è associato o socio il professionista asseverante (vedasi quanto detto sopra in datteggio);
- il professionista che ha apposto il visto non risulta collegato all'associazione professionale o alla STP o alla società di servizi.

Regime sanzionatorio

Per completare la trattazione è ora necessario analizzare le previsioni sanzionatorie, precisando la necessità di distinguere fra **indebita compensazione** e **rilascio infedele** del visto di conformità.

L'Agenzia delle Entrate procede con il **recupero** dell'ammontare dei **crediti** utilizzati in compensazione orizzontale, maggiorato di sanzioni (pari al 30% del credito esistente, ma indebitamente utilizzato) ed interessi:

- in caso di **violazione** dell'**obbligo** di **apposizione** del visto di conformità, o della sottoscrizione del revisore contabile, sulle dichiarazioni da cui emergono i crediti stessi;
- qualora tali crediti emergano da dichiarazioni con visto di conformità o sottoscrizione **apposti** da **soggetti diversi** da quelli abilitati.

É possibile sanare l'omessa apposizione del visto di conformità con la presentazione di una **dichiarazione**:

- **correttiva** nei termini, entro il termine di scadenza ordinario, senza applicazione di alcuna sanzione, neppure di natura formale;
- **integrativa**, ai sensi dell'art. 2 c. 8 DPR 322/98, con applicazione della sanzione da 250 a 2.000 euro (art. 8, comma 1, D.Lgs. 471/97), eventualmente ridotta per effetto del **ravvedimento operoso**.

Una riflessione merita essere fatta con riferimento alla perdita del diritto alla compensazione secondo gli orientamenti giurisprudenziali. Sta correttamente prendendo piede un filone giurisprudenziale (fra le altre: Cass. 1/9/2022 n. 25736; CTP Milano 14/11/2018 n. 5121) secondo cui i crediti sprovvisti di visto di conformità o con visto apposto da soggetto non abilitato non sono da annoverare fra gli inadempimenti sostanziali ma piuttosto fra quelli formali. Analizzando il giudicato della Corte di Cassazione, la funzione del visto di conformità per operare la compensazione dei crediti di imposta è quella di assicurare un controllo anticipato della esistenza e la spettanza del credito, mediante l'attribuzione della relativa verifica a un professionista abilitato; precisa inoltre che l'inosservanza di questo adempimento sarebbe inidonea a pregiudicare l'esercizio delle attività di controllo e di verifica della sussistenza del credito da parte delle Entrate.

Chiaramente, l'Agenzia delle Entrate con la circolare 11/E/2019 si è espressa in senso contrario ritenendolo un vizio sostanziale. Seguendo tale interpretazione non sarebbe possibile procedere con la regolarizzazione.

La regolarizzazione potrà avvenire con la presentazione di una dichiarazione integrativa. In tal senso si è espresso l'Agenzia con la risposta n. 289 del 2021.

Diversa situazione è quella riconducibile ai crediti inesistenti, dove il sistema sanzionatorio è molto più oneroso andando da un minimo del 100 ad un massimo del 200% (art. 13, comma 5, D.Lgs. 471/97).

Visto di conformità infedele

Non si può tralasciare che nell'esercizio dell'attività professionale si possono commettere errori anche di valutazione sull'effettività della documentazione prodotta dal cliente. Ecco

che il professionista può incorrere nel rilascio di un visto di conformità infedele. In tale eventualità il professionista sarà punito con la **sanzione** amministrativa da 258 a 2.582 euro, individuata nell'art. 39, comma 1, lett. a), del D.Lgs. 241/97, richiamato dall'artt. 1, comma 574, della L. 147/2013 e dall'art. 10, comma 1, lett. a), n. 7 del DL 78/2009; norme che si riferiscono rispettivamente alle imposte dirette e all'IVA.

Ma, il regime sanzionatorio, va oltre prevedendo che in caso:

- di **ripetute violazioni**, o di violazioni particolarmente gravi, è disposta a carico dei predetti soggetti la **sospensione** dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità, per un periodo da uno a tre anni (si considera violazione particolarmente grave il mancato pagamento della suddetta sanzione);
- di ripetute violazioni commesse successivamente al periodo di sospensione, è disposta l'**inibizione** dalla facoltà di rilasciare il visto di conformità.

Merita anche segnalare che, con le modifiche apportate dall'art. 7 bis del DL 4/2019, è stato previsto che alle sanzioni in materia di visto di conformità infedele non si applichi la **maggiorazione** di cui all'art. 7, comma 3, del D.Lgs. 472/97, secondo il quale la sanzione è aumentata fino alla metà nei confronti di chi, nei 3 anni precedenti, sia incorso in altra violazione della stessa indole non definita attraverso gli ordinari istituti deflativi del contenzioso.

Conclusioni

Come si è potuto vedere il compito sostitutorio demandato al professionista è assai importante e gravoso. È sostitutorio in quanto al professionista viene demandato un compito di verifica che diversamente sarebbe stato svolto dall'Amministrazione finanziaria, la quale potrà, ovviamente, operare verifiche sull'attività svolta. Chiaramente, il professionista è chiamato ad operare con la dovizia richiesta per il compito assegnato. La superficialità, l'imperizia o la negligenza chiaramente non sono ammesse in una attività così delicata, anche in ragione del gravame sanzionatorio cui il professionista può essere sottoposto.

L'Approfondimento

Bonus mobili 2024

PREMESSA

Confermato anche per il 2024 il "bonus mobili", con alcune modifiche rispetto all'anno precedente.

A decorrere dal 01.01.2024, infatti, il limite massimo di spesa agevolabile per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, c.d. "Bonus mobili", è ridotto a 5.000 euro, contro gli 8.000 euro del 2023, i 10.000 euro del 2022 e i 16.000 euro del 2021.

Per potere fruire della detrazione IRPEF di cui all'articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013, pari al 50% delle spese sostenute per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici è necessario che i beni siano destinati all'arredo di un immobile oggetto di un intervento di recupero del patrimonio edilizio (con alcune esclusioni) per il quale si fruisce della relativa detrazione e che gli elettrodomestici rispettino determinati parametri di efficienza energetica.

Il Legislatore è intervenuto più volte modificando l'ambito di applicazione della detrazione.

Si analizza, quindi, il quadro normativo applicabile per le spese sostenute nel 2024.

REQUISITI

Per usufruire del "Bonus mobili" è necessario che i mobili o gli elettrodomestici acquistati siano destinati all'arredo di un immobile oggetto di un intervento di recupero del patrimonio edilizio per il quale si fruisce della detrazione di cui all'articolo 16-bis, TUIR.

Come più volte ribadito dall'Agenzia delle Entrate (da ultimo nella Circolare 26.6.2023, n. 17/E) non tutti gli interventi consentono di fruire del bonus in esame, come di seguito riepilogato.

Una tabella riepilogativa.

ART. 16-BIS, TUIR

Manutenzione ordinaria su parti comuni di edifici residenziali. In tal caso la detrazione può

<p style="text-align: center;">INTERVENTI CHE CONSENTONO DI FRUIRE DEL "BONUS MOBILI"</p>	<p>riguardare soltanto l'arredo delle parti comuni (ad esempio, guardiole, appartamento del portiere, sala adibita a riunioni condominiali, lavatoi, etc.)</p>
	<p>Manutenzione straordinaria su parti comuni di edifici residenziali e/o sulle singole unità immobiliari residenziali (*)</p>
	<p>Restauro e/o risanamento conservativo su parti comuni e/o sulle singole unità immobiliari residenziali (*)</p>
	<p>Ristrutturazione su parti comuni e/o sulle singole unità immobiliari residenziali (*)</p>
	<p>Acquisto immobile dall'impresa di costruzione, ristrutturazione, cooperativa edilizia, che lo ha ceduto o assegnato entro 18 mesi dal termine dei lavori di restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione dell'intero fabbricato</p>
	<p>Interventi necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato da eventi calamitosi, sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza.</p>
<p style="text-align: center;">INTERVENTI CHE NON CONSENTONO DI FRUIRE DEL "BONUS MOBILI"</p>	<p>Realizzazione o acquisto di posti auto o box pertinenziali</p>
	<p>Interventi volti all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti illeciti da parte di terzi, tranne nel caso in cui gli stessi siano anche inquadrabili tra gli interventi edilizi (manutenzione ordinaria, straordinaria, restauro, risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia)</p>

(*) Considerato che nelle lett. b), c) e d) dell'articolo 3, D.P.R. 380/2001 rientrano anche gli interventi di riduzione del rischio sismico, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la fruizione del "Bonus mobili" anche:

- all'acquirente di un immobile venduto da un'impresa di costruzione o ristrutturazione, facente parte di un edificio costruito previa demolizione dell'immobile preesistente e

oggetto anche di interventi finalizzati alla riduzione del rischio sismico (Risposta 2.11.2020, n. 515);

- ai contribuenti che fruiscono del c.d. "Sisma-bonus" o "Super-sisma-bonus", anche nell'ipotesi in cui il titolare della detrazione opti per lo sconto in fattura o cessione del credito (Circolare n. 17/E/2023).

Merita, inoltre, ricordare che, come ribadito nella citata Circolare n. 17/E/2023:

- è possibile fruire del "Bonus mobili" anche quando i lavori edilizi "propedeutici" hanno interessato la pertinenza dell'immobile al quale sono destinati i mobili o gli elettrodomestici;
- non è possibile fruire del "Bonus mobili" a seguito di interventi di risparmio e riqualificazione energetica rientranti nel c.d. "Ecobonus" (Legge 296/2006 e art. 14, D.L. 63/2013).

AMBITO OGGETTIVO

L'agevolazione spetta con riferimento all'acquisto (anche all'estero) di:

- mobili nuovi, come ad esempio "letti, armadi, cassettiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini, divani, poltrone, credenze, nonché i materassi e gli apparecchi di illuminazione che costituiscono un necessario completamento dell'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione". Non sono agevolabili gli acquisti di "porte, di pavimentazioni (ad esempio, il parquet), di tende e tendaggi, nonché di altri complementi di arredo";
- grandi elettrodomestici nuovi che rispettano la classe energetica prevista dal comma 2 dell'articolo 16, D.L. 63/2013, quando ne è prevista l'etichettatura. A tal fine nella Circolare n. 17/E/2023 l'Agenzia delle entrate ha ribadito che rientrano tra i grandi elettrodomestici: grandi apparecchi di refrigerazione, frigoriferi, congelatori, altri grandi elettrodomestici utilizzati per la refrigerazione, conservazione, deposito degli alimenti, lavatrici, lavasciuga, asciugatrici, lavastoviglie, apparecchi, piani di cottura, stufe elettriche, piastre riscaldanti elettriche, forni e forni a microonde, altri grandi elettrodomestici utilizzati per la cottura e l'ulteriore trasformazione degli alimenti, apparecchi elettrici di riscaldamento, radiatori elettrici, altri grandi elettrodomestici utilizzati per riscaldare stanze, letti e mobili per sedersi, ventilatori elettrici, apparecchi

per il condizionamento di cui alla Direttiva n. 2002/40/CE e altre apparecchiature per la ventilazione, l'estrazione d'aria e il condizionamento.

Le modifiche che hanno interessato il "Bonus mobili" riguardano anche la classe energetica dell'elettrodomestico acquistato. In particolare, il comma 2 dell'articolo 16, D.L. 63/2013, a decorrere dal 01.01.2022, dispone che la classe energetica deve essere non inferiore a:

- A per i forni;
- E per lavatrici, lavasciugatrici, lavastoviglie;
- F per frigoriferi e congelatori.

Tale modifica, prevista della Legge 234/2021 (Finanziaria 2022), si è resa necessaria per adeguare la disposizione fiscale alla nuova etichettatura degli elettrodomestici introdotta dal 01.03.2021 al fine di recepire i Regolamenti UE in materia. Per le spese sostenute dal 2022 si deve, pertanto, tener conto delle nuove etichette energetiche.

Come in passato, per usufruire del "bonus mobili" i pagamenti devono essere effettuati alternativamente:

- con bonifico bancario o postale, senza necessità di utilizzare il bonifico dedicato alle spese di ristrutturazione a seguito del quale le Banche e Poste italiane operano la ritenuta;
- mediante carte di credito o debito. In tal caso la data di pagamento è individuata nel giorno di utilizzo della carta, come risultante dalla ricevuta di avvenuta transazione.

La detrazione non spetta se il pagamento è eseguito tramite assegni bancari, contanti o altri mezzi di pagamento.

La detrazione è ammessa anche per i beni acquistati con un finanziamento a rate, a condizione che la società che eroga il finanziamento paghi il corrispettivo con una delle modalità sopra indicate ed il contribuente abbia copia della ricevuta di pagamento.

AMBITO TEMPORALE

L'articolo 1, comma 37, lett. b), Legge 234/2021 (Finanziaria 2022) ha prorogato la detrazione in esame alle spese sostenute (e, quindi, pagate) fino al 31.12.2024, fermo restando che "la detrazione spetta a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati a decorrere dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto" dei mobili o grandi elettrodomestici finalizzati all'arredo dell'immobile "ristrutturato".

Per le spese di arredo 2024, pertanto, la detrazione è fruibile a condizione che i lavori di recupero edilizio sopra individuati siano iniziati non prima del 01.01.2023.

A tal fine, si rammenta che la data di inizio lavori può essere "ricavata" dai seguenti documenti:

- abilitazioni o comunicazioni amministrative richieste dalla legislazione edilizia in relazione alla tipologia di lavori da realizzare;
- comunicazione preventiva indicante la data di inizio dei lavori all'ASL, qualora prevista;
- dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000 in caso di lavori per i quali non sono necessarie comunicazioni o titoli abilitativi.

In caso di fruizione del bonus in esame collegato all'acquisto di un immobile facente parte di un edificio interamente ristrutturato dall'impresa di costruzione o ristrutturazione o da una cooperativa edilizia, per "data di inizio lavori" si intende la data di acquisto o assegnazione dell'immobile. È, quindi, necessario che le spese di arredo siano sostenute successivamente alla data di inizio dei lavori di recupero edilizio o alla data di acquisto o assegnazione dell'immobile.

In altre parole, è possibile fruire della detrazione anche nel caso in cui l'acquisto dei mobili o grandi elettrodomestici sia antecedente alla data di sostenimento della spesa per i lavori di recupero edilizio, purché risulti successiva alla data di inizio dei lavori; pertanto, non è possibile fruire della detrazione qualora la spesa per l'acquisto dei mobili o grandi elettrodomestici sia sostenuta in data antecedente rispetto all'inizio dei lavori edilizi.

I BENEFICI SPETTANTI

A seguito delle modifiche apportate all'articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013, prima ad opera della Finanziaria 2022 e successivamente dall'articolo 1, comma 277, Legge 197/2022 (Finanziaria 2023), la detrazione pari al 50% della spesa sostenuta per l'acquisto dei mobili o grandi elettrodomestici va determinata, a prescindere dall'ammontare delle spese di "ristrutturazione" propedeutiche al bonus, sulla spesa massima di:

- 8.000 euro nel 2023;
- 5.000 euro nel 2024.

La detrazione massima per le spese sostenute nel 2024 è quindi pari a 2.500 euro (5.000 x 50%), fermo restando che, se a seguito del medesimo intervento edilizio iniziato non prima del 01.01.2023 sono già state sostenute spese di arredo nel 2023, le stesse vanno considerate unitamente alle spese sostenute nel 2024 per verificare il rispetto del limite massimo di spesa agevolabile.

Ciò comporta che, in presenza di un unico intervento edilizio "propedeutico" 2023, se con le spese sostenute nel 2023 è già stato raggiunto il limite massimo di detrazione (8.000 x 50%) non sarà possibile fruire del bonus mobili con riferimento alle spese di arredo sostenute nel 2024. Pertanto, in presenza di unico intervento edilizio iniziato dal 01.01.2023, bisognerà prestare attenzione alle spese effettivamente sostenute nel 2023, al fine di verificare il superamento della soglia di 8.000 euro valevole per il 2023.

Il limite della detrazione in esame è riferito alla singola unità immobiliare, comprensiva delle pertinenze, o alla parte comune dell'edificio oggetto di ristrutturazione, a prescindere dal numero di soggetti che partecipano alla spesa. Se gli interventi sono eseguiti su più unità immobiliari, il limite di 5.000 euro (per il 2024) va riferito a ciascuna di esse.

In presenza di un immobile suddiviso in più unità abitative, per il calcolo del limite di spesa "vanno considerate le unità immobiliari censite in catasto all'inizio degli interventi edilizi e non quelle risultanti alla fine dei lavori".

La detrazione spettante va obbligatoriamente suddivisa in 10 rate annuali di pari importo, dall'anno di sostenimento della spesa e per i successivi nove.

Con riferimento alla detrazione in esame non è possibile optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito in luogo dell'utilizzo diretto in dichiarazione dei redditi. Inoltre, non è possibile trasferire le rate non ancora fruite in caso di decesso dell'avente diritto ovvero di cessione dell'immobile. Le rate della detrazione non utilizzate dal *de cuius* non si trasferiscono agli eredi e vengono "perse" mentre, in caso di cessione dell'immobile, il cedente continua a fruire della detrazione anche dopo la cessione, salvo diversa pattuizione nell'atto di compravendita.

Una serie di esempi pratici.

ESEMPIO

1

Il sig. Mario Rossi ha effettuato dei lavori di manutenzione straordinaria nella propria abitazione.

- **Inizio lavori: 02.01.2024**
- Acquisto nuova cucina il 15.12.2023 con versamento acconto 5.000 euro

	<ul style="list-style-type: none"> – Il 21.02.2024 a consegna e montaggio avvenuti, ha pagato il saldo di 8.000 euro – Il 31.01.2024 ha pagato i lavori edili di 30.500 euro <p>Per la spesa di arredo (cucina) è possibile fruire della detrazione "Bonus mobili" soltanto per la parte di spesa sostenuta nel 2024, dopo l'inizio dei lavori edili, nel rispetto del limite massimo di spesa ammesso per il 2024.</p> <p>Pertanto, la spesa sostenuta per il versamento dell'acconto nel 2023 non può fruire della detrazione in esame.</p> <p>La detrazione massima consentita è di 2.500 euro, pari al 50% di 5.000.</p>
ESEMPIO 2	<p>Il sig. Mario Verdi ha effettuato dei lavori di ristrutturazione di un immobile di sua proprietà.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Inizio lavori: 31.10.2022 – Il 30.09.2023, ultimati i lavori, ha versato un acconto per l'acquisto della cucina per un importo di 4.000 euro. – Il 10.01.2024, a consegna e montaggio avvenuti, ha pagato il saldo di 15.000 euro. <p>È possibile fruire della detrazione "Bonus mobili" soltanto con riferimento alla spesa sostenuta nel 2023 in quanto, essendo i lavori edili propedeutici eseguiti nel 2022, possono essere considerate per la detrazione in esame le spese 2022 e 2023 (per le spese di arredo 2024 è necessaria la presenza di lavori edili iniziati a decorrere dal 01.01.2023).</p> <p>La detrazione massima consentita è di 2.000 euro, pari al 50% di 4.000.</p>
ESEMPIO 3	<p>Il sig. Mario Neri ha effettuato dei lavori di ristrutturazione della propria abitazione principale e, successivamente, ha acquistato alcuni mobili e grandi elettrodomestici per tale abitazione per un importo di 20.000 euro.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Inizio lavori: 31.03.2023 – Acquisto elettrodomestici per 20.000 euro: 31.05.2023 <p>Il 31.10.2023 ha iniziato dei lavori di manutenzione straordinaria nella propria "seconda casa" e il 31.01.2024 ha sostenuto spese per il relativo arredo di 3.370 euro.</p> <ul style="list-style-type: none"> – Inizio lavori "seconda casa": 31.10.2023 – Acquisto elettrodomestici per 3.370 euro: 31.01.2024 <p>Per le spese di arredo relative all'abitazione principale sostenute nel 2023 il sig. Neri può fruire della detrazione del 50% considerando la spesa massima ammessa di 8.000 euro.</p> <p>La detrazione massima consentita è di 4.000 euro, pari al 50% di 8.000.</p> <p>Per le spese di arredo relative alla "seconda casa" sostenute nel 2024, essendo collegate ad un intervento edilizio su un diverso immobile, il contribuente può fruire della detrazione considerando l'intero importo di 3.370 euro, in quanto nel limite di 5.000 euro fissato per il 2024.</p> <p>La detrazione massima consentita è di 1.685 euro, pari al 50% di 3.370.</p> <p>La capienza ancora disponibile per il 2024 è pari a 815 euro, pari al 50% di 1.630.</p>

COMUNICAZIONE ENEA

L'articolo 16, comma 2-bis, D.L. 63/2013 prevede l'obbligo di trasmettere all'ENEA, entro 90 giorni dalla data di fine lavori, tramite il portale "Bonus casa" disponibile sul sito Internet dell'ENEA, le informazioni relative agli interventi di recupero del patrimonio edilizio che comportano risparmio energetico e/o l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia, per i quali il contribuente intenda fruire della detrazione Irpef di cui all'articolo 16-bis, TUIR.

La comunicazione ENEA è richiesta al fine di "effettuare il monitoraggio e la valutazione del risparmio energetico conseguito a seguito della realizzazione degli interventi... in analogia a quanto già previsto in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici".

La Comunicazione riguarda anche l'acquisto dei grandi elettrodomestici, per i quali il contribuente può fruire della detrazione Irpef del 50%. In merito, va ricordato che, nella Circolare n. 17/E/2023, richiamando la Risoluzione 18.04.2019, n. 46/E, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che "la mancata o tardiva trasmissione delle informazioni di cui al citato articolo 16, comma 2-bis,... non comporta la perdita del diritto alle detrazioni...".

Tale orientamento risulta allineato al parere espresso dal MISE nella Nota n. 3797/2019, secondo il quale la mancata Comunicazione ENEA, ancorché obbligatoria, non determina la perdita del diritto alla detrazione, atteso che non è prevista alcuna sanzione.

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.
