



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 9 del 5 marzo 2024

Focus settimanale:

- **Credito Iva 2023**
- **Proroga rottamazione-quater**
- **Il credito d'imposta per il riacquisto prima casa – seconda parte**
- **Il D.lgs. 13-2024 e le modifiche dell'accertamento**
- **Gestione separata INPS: le aliquote 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	13
Credito Iva 2023	13
Proroga rottamazione-quater	15
L'Approfondimento	17
Il credito d'imposta per il riacquisto prima casa – seconda parte	17
L'Approfondimento	28
Il D.lgs. 13-2024 e le modifiche dell'accertamento	28
L'Approfondimento	38
Gestione separata INPS: le aliquote 2024	38

Flash di stampa



Utilizzo del codice TD28	IL SOLE 24 ORE 26.02.2024	Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate durante Telefisco, il codice TD28 non serve solamente ad adempiere all'obbligo dell'esterometro per le forniture di beni da San Marino (con fattura cartacea e addebito dell'Iva) ma anche, sempre per adempiere all'obbligo dell'esterometro, con una fattura per un'operazione territorialmente rilevante, erroneamente emessa dal fornitore estero (identificato direttamente o tramite rappresentante fiscale) con applicazione dell'Iva.
Sanzioni per tardivo versamento	IL SOLE 24 ORE 26.02.2024	Il decreto attuativo della delega fiscale che riforma il sistema sanzionatorio stabilisce che ai soggetti che ritardano acconti, saldi o versamenti periodici delle imposte, la sanzione si riduce dal 30 al 25% di ogni importo mancato.
Novità per aliquote Iva	ITALIA OGGI 27.02.2024	La L. 15/2024, che demanda al Governo di adottare decreti legislativi di recepimento di direttive europee è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale.
Ravvedimento operoso	ITALIA OGGI 27.02.2024	Nell'attuale bozza di decreto di riforma delle sanzioni, manca una specifica riduzione della sanzione nel caso in cui si regolarizza la violazione tra l'avvenuto decorso del termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno della commessa violazione e la scadenza per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo.
Doppia sanzione	IL SOLE 24 ORE 27.02.2024	La bozza di decreto sulle sanzioni per l'attuazione del "ne bis in idem" estende il principio di specialità anche alle sanzioni amministrative dipendenti da reato. Al fine quindi di evitare la doppia sanzione sarà necessario avere la perfetta identità tra i due illeciti, nonostante la Cassazione si è sempre espressa in senso negativo.

Crediti d'imposta per Transizione 5.0	ITALIA OGGI 27.02.2024	Nello schema di decreto attuativo del Pnrr, approvato in Consiglio dei Ministri, si prevede di introdurre un credito d'imposta fino all'80% dell'investimento riconosciuto alle imprese che effettuano investimenti 4.0 in beni materiali e immateriali nuovi, interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione, che consentono di ridurre i consumi energetici degli impianti di produzione.
Aliquote Ivafe dal 1.01.2024	ITALIA OGGI 27.02.2024	Dal 1.01.2024 per l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero si applica un'aliquota ordinaria, pari al 2‰ annuo sul valore dei prodotti finanziari, e una maggiorata al 4‰ per le attività finanziarie possedute in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.
Controdeduzioni nel contraddittorio	IL SOLE 24 ORE 27.02.2024	Una delle principali novità che riguardano le modifiche allo Statuto del contribuente, in vigore dal 18.01.2024, riguarda il nuovo art. 6-bis, denominato "principio del contraddittorio". La norma prevede che prima di emettere un atto di accertamento, l'ufficio deve comunicare al contribuente uno "schema di atto", assegnando un termine non inferiore a 60 giorni utili a produrre le controdeduzioni oppure per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo (su richiesta).
Dichiarazione annuale Iva 2024	ITALIA OGGI 26.02.2024	Il 30.04.2024 scade il termine per presentare la dichiarazione annuale Iva 2024, cui si aggiungono 90 giorni entro i quali la dichiarazione può essere validamente presentata, anche se in ritardo. Entro il 29.02.2024, invece, dovranno presentare la dichiarazione i contribuenti che indicano i dati delle liquidazioni periodiche del IV trimestre 2023, in sostituzione dell'adempimento della Lipe.
Credito d'imposta per rivalutazione Tfr	ITALIA OGGI 27.02.2024	La Fondazione Studi Consulenti del Lavoro, con l'approfondimento del 23.02.2024, ha precisato che non è necessario il visto di conformità al fine di

		<p>utilizzare il credito d'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del fondo Tfr, ma è possibile procedere con la compensazione verticale delle eccedenze di versamenti e ritenute e di imposte anche nel corso del 2024.</p>
<p>Proroga versamenti rottamazione-quater</p>	<p>ITALIA OGGI 28.02.2024</p>	<p>Sarà pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 28.02.2024, n. 49 la L. 23.02.2024, n. 18, di conversione del D.L. 215/2023 (decreto Milleproroghe) dove, tra le misure, è previsto che i contribuenti che non hanno versato la prima e la seconda rata della rottamazione-quater delle cartelle possono versare gli importi entro il 15.03.2024 senza perdere i benefici della definizione agevolata. Alla stessa data va versata la terza rata, prorogata dal 28.02.2024 al 15.03.2024.</p>
<p>Esenzione dividendi</p>	<p>ITALIA OGGI 28.02.2024</p> <p>IL SOLE 24 ORE 28.02.2024</p>	<p>Il Mef, ha chiarito che il regime di esenzione dei dividendi corrisposti a fondi comuni d'investimento istituiti nella Ue, o nello spazio economico europeo (See), con gestore vigilato, riguarda gli utili percepiti dal 1.01.2021.</p>
<p>Recidiva solo dopo il giudicato</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 29.02.2024</p>	<p>Lo schema di decreto di riforma delle sanzioni introduce la revisione della recidiva, attualmente disciplinata dall'art. 7, c. 3, D.lgs. 472/1997. La norma si applica verso i soggetti che nei 3 anni successivi "al passaggio in giudicato della sentenza che accerta la violazione o alla inoppugnabilità dell'atto", sono incorsi in altra violazione della stessa tipologia.</p>
<p>Modello 770</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 29.02.2024</p>	<p>Tra le novità del modello 770/2024, si segnala che è possibile inserire nel quadro SX, rigo SX1, colonna 6 il credito derivante dal trattamento integrativo speciale erogato nel 2023 ai lavoratori del settore turistico, ricettivo e termale.</p>
<p>Modello 730/2024</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 1.03.2024</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello 730/2024 e tra le principali novità si segnala il quadro W utile ad assolvere sia gli obblighi di monitoraggio fiscale, sia il calcolo delle imposte dovute per i beni</p>

		esteri, ossia Ivie, Ivafe e imposta sulle cripto-attività.
Reati di omesso versamento per crisi di liquidità	ITALIA OGGI 1.03.2024	Il nuovo decreto attuativo della delega per la riforma fiscale stabilisce che i reati tributari di omesso versamento di cui agli artt. 10-bis e 10-ter D.lgs. 74/2000 non sono punibili nel caso in cui il fatto dipenda da cause non imputabili all'autore e sopravvenute all'effettuazione delle ritenute o all'incasso dell'Iva.
Superbonus 110% nel modello 730	IL SOLE 24 ORE 2.03.2024	Per le spese di superbonus effettuate nel 2022 il Decreto Cessioni (D.L. 11/2023) consente di utilizzare le detrazioni in 10 anni, anziché in 4 rate annuali, in quanto, in assenza di cessione e sconto, diventa difficile utilizzare tutte le detrazioni che il superbonus mette a disposizione.
Certificazione Unica 2024	IL SOLE 24 ORE 2.03.2024	Con due interventi (7 e 22.02.2024) l'Amministrazione Finanziaria ha aggiornato le istruzioni ministeriali pubblicate il 15.01.2024 sul sito dell'Agenzia con riguardo ai modelli della certificazione unica.
Contraddittorio preventivo	ITALIA OGGI 2.03.2024	Inviti preventivi al contraddittorio per definizione in adesione dell'Agenzia delle Entrate ex artt. 6-bis (Statuto del contribuente), 5 e 5-ter (imposte dirette e Iva) e 11 (imposta di registro) con decorrenze certe. Per quelli già notificati è possibile ricorrere ad un annullamento per autotutela, al fine di evitare un rischio contenzioso. Il giorno dopo il primo atto di indirizzo del dipartimento delle finanze rivolto all'Agenzia delle Entrate sul comportamento di prassi amministrativa da tenere in attuazione della legge delega di riforma fiscale si riparte, per la decorrenza del nuovo contraddittorio, dalla data del 30.04.2024.
Contraddittorio preventivo biennale	ITALIA OGGI 2.03.2024	I contribuenti, per inviare correttamente i dati richiesti per ottenere la proposta di concordato preventivo biennale, sono chiamati a rifare i calcoli per la

determinazione del proprio reddito per il periodo d'imposta 2023.

Adesione al
concordato
preventivo biennale

ITALIA OGGI
2.03.2024

I contribuenti forfetari possono aderire al concordato preventivo biennale direttamente in dichiarazione nel modello Redditi PF 2024 (anno d'imposta 2023), "barrando" l'accettazione della proposta, nel quadro LM, sezione VI al rigo 64.

L'Agenzia interpreta



**Modello 770
definitivo**

PROVVEDIMENTO
N. 61647 DEL
26.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato la versione definitiva del modello 770/2024, relativo all'anno d'imposta 2023.

**Società immobiliare
non operativa**

INTERPELLO
N. 53
DEL 27.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che al fine di disapplicare la disciplina degli enti non operativi nel caso di società immobiliari con canoni non congrui, non basta dimostrare che il valore di mercato dei fabbricati è largamente inferiore al loro costo fiscale, né il fatto che la società non sia stata utilizzata come "schermo" per l'intestazione di beni che restano nella disponibilità dei soci.

**Cumulabilità del
credito d'imposta
Transizione 5.0**

INTERPELLO
N. 47
DEL 21.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che, nel caso di raggruppamento temporaneo di professionisti senza funzione esterna, i singoli soggetti devono emettere la fattura alla stazione appaltante relativamente ai lavori di competenza effettuati.

**Divieto di
compensazione e
rottamazione-quater**

INTERPELLO
N. 54
DEL 28.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le partite a ruolo, oggetto di rottamazione-quater, non rilevano ai fini del divieto di compensazione in presenza di debiti scaduti maggiori di 1.500 euro, almeno fino a quando il debitore non decade dalla definizione agevolata.

**Acconto imposta
sostitutiva**

INTERPELLO
N. 55
DEL 28.02.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che al fine del calcolo dell'acconto dell'imposta sostitutiva sui redditi finanziari in regime di risparmio amministrato non può essere utilizzato il cosiddetto "metodo previsionale" e non si può neppure utilizzare l'acconto per compensare debiti di altre imposte diverse dalla stessa imposta sostitutiva o dai successivi acconti dovuti.

Modello Redditi PF 2024	PROVVEDIMENTO N. 68687/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato il modello Redditi PF 2024, dove sono state inserite le novità in tema di flat tax incrementale e concordato preventivo biennale per i forfetari.
Modello ISA 2024	PROVVEDIMENTO N. 68629/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito i modelli ISA 2024.
Concordato biennale	PROVVEDIMENTO N. 68718/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato le specifiche tecniche da utilizzare per trasmettere i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli ISA per il periodo d'imposta 2023 e della proposta e accettazione del concordato.
Modello Irap 2024	PROVVEDIMENTO N. 68659/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha apportato alcune modifiche ai modelli IRAP 2024 e tra queste si segnala che le istruzioni ai campi IC44, IC60, IE2, IE20 e IE35 richiamano quanto stabilito dall'art. 36, c. 6 D.lgs. 36/2021.
Modello 770/2024	PROVVEDIMENTO N. 68511/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato le specifiche tecniche per poter procedere alla trasmissione telematica dei dati contenuti nella dichiarazione modello 770/2024, relativo all'anno di imposta 2023.
Remunerazione investimenti	PROVVEDIMENTO N. 68665/2024	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha precisato che per valorizzare, in base al principio di libera concorrenza, la remunerazione per la prestazione di servizi di gestione degli investimenti, resa dal soggetto residente o dalla stabile organizzazione nel territorio dello Stato del soggetto non residente, in nome e per conto di una società veicolo o di una sua controllata, il metodo più idoneo è quello del confronto di prezzo.
Sismabonus acquisti per immobili non finiti	INTERPELLO N. 907- 1381/2023	La Direzione regionale Veneto dell'Agenzia delle Entrate, ha precisato che il sismabonus acquisti è possibile anche "al grezzo", senza la comunicazione di fine

lavori, ma con avvenuto collaudo statico e deposito dell'asseverazione di fine lavori strutturali.

Erogazioni a lavoratrici madri

INTERPELLO
N. 57
DEL 1.03.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'importo erogato alle lavoratrici madri sotto forma di welfare aziendale per i 3 mesi successivi al periodo di astensione obbligatoria per maternità si qualifica come reddito imponibile.

Il Giudice ha sentenziato



**Adesione
dell'accertamento**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELL'ABRUZZO
N. 790/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell'Abruzzo, ha sancito che l'adesione all'accertamento e il relativo pagamento delle ritenute da parte del sostituto d'imposta ha efficacia solo nei confronti di quest'ultimo.

**Impugnazione
dell'avviso di presa
in carico**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA CAMPANIA
N. 5054/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Campania consente di impugnare l'avviso di presa in carico notificato dall'esattore nel caso in cui costituisca il primo atto con cui il contribuente viene messo a conoscenza dell'esistenza di una pretesa nei suoi confronti.

**Plusvalenza sulla
cessione di atleti**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 5068/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che la plusvalenza derivante dalla vendita di un calciatore ad un altro club è soggetta all'Irap.

Sequestro crediti

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 3108/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha precisato che i crediti d'imposta da superbonus dei terzi cessionari di cui all'art. 121, c. 1, lett. b) D.L. 34/2020, derivando dal diritto alla detrazione di imposta spettante al committente delle opere, costituiscono "cose pertinenti al reato".

Utile extrabilancio

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2752/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che i maggiori utili extrabilancio imputati ai soci delle società di capitali a ristretta base societaria non godono della tassazione agevolata.

**Acquisto
consapevole di
crediti fittizi**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8653/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha precisato che la consapevolezza dell'acquisto di un credito di imposta inesistente comporta, in caso di successiva indicazione in dichiarazione, il reato di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici.

**Sottrazione
fraudolenta di beni**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8643/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che la cessione di immobili dalla S.r.l. al rappresentante legale e al coniuge non configura una sottrazione fraudolenta solo considerando gli stretti rapporti tra le parti della compravendita, soprattutto se i proventi non sono stati successivamente dispersi.

**Comunicazione
Enea**

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI REGGIO
NELL'EMILIA
N. 46/2023

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio nell'Emilia, ha sancito che non comunicare preventivamente all'Enea i dati degli interventi di riqualificazione energetica del patrimonio edilizio esistente non comporta la decadenza dalla relativa agevolazione fiscale regolata dall'art. 14 del dl n. 63/2013 (c.d. Ecobonus).

In breve

Credito Iva 2023

Siamo nel periodo delle dichiarazioni IVA ed è importante porre attenzione nel caso dalla dichiarazione emerga un credito su come gestirlo e sulla destinazione di tale credito. In presenza di debiti relativi ad altri tributi o contributi, può essere conveniente destinare il credito IVA annuale alla compensazione “orizzontale” nell’ambito del modello F24.

Se il credito IVA che s’intende compensare è di importo pari o inferiore a 5.000 euro annui, non sono previsti particolari vincoli.

Nel caso in cui invece l’importo annuo destinato alla compensazione “orizzontale” supera i 5.000 euro, l’art. 10 del DL 78/2009 impone la preventiva presentazione, in via telematica, del modello IVA dal quale emerge il credito, munito del visto di conformità, al fine di attestare:

- la verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili ai fini IVA;
- la verifica della corrispondenza dei dati esposti in dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

La compensazione “orizzontale” è ammessa solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione IVA (art. 17 comma 1, del DLgs. 241/97).

Ad esempio, per compensare “orizzontalmente” il credito IVA relativo al 2023 (per un importo superiore a 5.000 euro annui) con i debiti tributari e contributivi in scadenza il 18 marzo 2024, la dichiarazione munita del visto di conformità dovrà essere presentata entro l’8 marzo 2024.

La soglia per l’obbligo di apposizione del visto di conformità in alcuni casi può essere elevata a 50.000 euro annui (rispetto all’importo di 5.000 euro). È questo il caso delle “start up innovative” di cui all’art. 25 del DL 179/2012, limitatamente al periodo di iscrizione nella sezione speciale del Registro delle imprese.

Più in generale, si applica la soglia di 50.000 euro annui per i soggetti passivi che hanno raggiunto specifici livelli di affidabilità ISA. Per il credito IVA maturato nel 2023, detti livelli sono stati definiti dal provv. Agenzia delle Entrate n. 140005/2023 e sono pari a 8 (per il 2022) oppure a 8,5 (media semplice dei livelli per il 2021 e il 2022).

Il limite di 50.000 euro, per i soggetti che soddisfano determinati livelli di affidabilità secondo gli ISA, è stato innalzato a 70.000 euro annui, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. 1/2024. Come rilevato anche da Assonime nella recente circolare n. 3/2024, tuttavia, l'operatività della soglia di 70.000 euro, rilevante ai fini dell'obbligo di apposizione del visto di conformità, è subordinata a un provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate, che definisca i livelli di affidabilità fiscale al ricorrere dei quali il nuovo importo è applicabile. Quindi, ad oggi, le istruzioni del modello IVA per il 2023 continuano a riferirsi alla soglia di 50.000 euro annui e ai livelli di affidabilità definiti nel Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 140005/2023.

In alternativa alla compensazione "orizzontale", il credito IVA che emerge dalla dichiarazione per il 2023 può essere chiesto a rimborso. Per i rimborsi, il limite al di sopra del quale è dovuto il visto di conformità sulla dichiarazione è, in via ordinaria, pari a 30.000 euro annui (ma, come per le compensazioni, la soglia è innalzata a 50.000 euro se sono soddisfatti i livelli di affidabilità ISA).

Nel caso dei rimborsi, il visto di conformità può essere sostituito dalla prestazione di un'apposita garanzia patrimoniale (di durata pari a tre anni o al periodo mancante alla decadenza dell'accertamento).

Soltanto per le domande di rimborso, si rende necessaria anche una dichiarazione sostitutiva di atto notorio attestante il possesso di specifici requisiti, ossia che:

- il patrimonio netto non è diminuito, rispetto all'ultimo periodo d'imposta, di oltre il 40% e che la consistenza degli immobili non si è ridotta di oltre il 40%; l'attività non è cessata né si è ridotta per effetto di cessioni di aziende;
- non sono state cedute azioni o quote per un importo superiore al 50% del capitale sociale (nel caso di rimborsi chiesti da società di capitali non quotate);
- sono stati eseguiti i versamenti dei contributi previdenziali e assicurativi.

Al ricorrere di determinate condizioni "di rischio", l'esecuzione del rimborso è comunque vincolata alla prestazione della garanzia patrimoniale.

Proroga rottamazione-quater

La legge 23.02.2024 n. 18 di conversione del DL “Milleproroghe” (DL 215/2023), dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, concede più tempo per pagare le rate della rottamazione-quater.

Si ricorda che tramite l’ultima versione della rottamazione era possibile definire i carichi derivanti da ruoli, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito consegnati agli Agenti della Riscossione nel periodo 1.01.2000-30.06.2022, versando l’imposta al netto delle sanzioni amministrative, degli interessi compresi nei carichi, degli interessi di mora ex art. 30 del DPR 602/73 e dei compensi di riscossione. La domanda andava presentata entro lo scorso 30 giugno. Con il mancato, insufficiente oppure tardivo pagamento degli importi si decade dalla rottamazione e quanto versato fino a quel momento viene considerato acconto sul residuo dovuto.

L’art. 4-bis del DL 145/2023 (convertito in legge n. 191/2023) consentiva, in luogo dell’originaria scadenza del 31 ottobre (prima rata) e del 30 novembre (seconda rata), di versare quanto dovuto entro il 18.12.2023.

In sede di conversione del decreto “Milleproroghe”, la Camera ha proposto un emendamento che consentiva al 15.03.2024 di versare la “maxirata” scaduta lo scorso 18.12.2023 e la terza rata in scadenza il 28.02.2024. Per le popolazioni dell’Emilia-Romagna, della Toscana e delle Marche colpite dagli eventi alluvionali del maggio 2023, invece, con riguardo alla prima (31.01) e seconda rata (28.02), la legge n. 18/2024, di conversione del DL 215/2023, consente di versare entrambe le rate al 15.03.2024.

Come precisato dal comunicato del 14.12.2023 dell’Agenzia delle Entrate-Riscossione, per i tardivi pagamenti delle rate scadute il 31 ottobre e il 30 novembre pagabili entro il 18.12.2023, non operava la tolleranza di cinque giorni di ritardo. Con la nuova riapertura, invece, i cinque giorni saranno consentiti e per questo motivo anche i pagamenti effettuati il 20.03.2024 saranno ritenuti corretti.

Con la riapertura dei termini, inoltre, dovrebbe essere bloccata qualsiasi tipo di azione esecutiva e non potranno nemmeno essere disposti fermi amministrativi e ipoteche ai sensi degli artt. 77 e 86 del DPR 602/73. Infine, considerando che gli importi dovuti potevano

essere versati in massimo 18 rate, il calendario risulta essere così modificato: la prima o unica rata, la seconda e la terza vanno versati entro il 15 marzo 2024 mentre le restanti rate rimangono invariate e vanno quindi versate entro il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ogni anno a decorrere dal 2024.

L'Approfondimento

Il credito d'imposta per il riacquisto prima casa – seconda parte

PREMESSA

Riprendiamo l'analisi del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa.

Dopo aver trattato delle condizioni, del trattamento relativo al primo e al secondo acquisto e della misura del credito concludiamo la nostra disamina occupandoci:

- della determinazione del credito in caso di permuta;
- delle modalità di utilizzo del credito d'imposta;
- dell'utilizzo non integrale del credito d'imposta;
- della richiesta di scomputo da parte di un obbligato in solido al pagamento delle imposte;
- dell'accertamento di valore della base imponibile;
- del decesso del titolare del credito, anteriore all'utilizzo del credito d'imposta;
- del termine per poter utilizzare il credito di imposta;
- della decadenza dai benefici "**prima casa**" e delle sanzioni;
- della modalità di inserimento del credito di imposta in dichiarazione dei redditi.

PERMUTA – LA DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Come stabilito dall'art. 43, comma 1, lett. b) del TUR¹ in ipotesi di permuta la base imponibile è costituita "**dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta**".

Di conseguenza, per poter calcolare l'ammontare del credito d'imposta spettante occorre determinare proporzionalmente la quota di imposta di registro relativa al bene agevolato.

Per una migliore comprensione riportiamo di seguito un esempio tratto dalla circolare n. 19/E/2001, opportunamente adattato con i valori espressi in Euro e non in Lire.

¹ L'art. 43, comma 1 del TUR afferma che: "1. La base imponibile, salvo quanto disposto negli articoli seguenti, è costituita:

b) per le permute, salvo il disposto del comma 2 dell'art. 40, dal valore del bene che dà luogo all'applicazione della maggiore imposta".

ESEMPIO

Un contribuente acquista un immobile abitativo permutando un terreno agricolo.

Nello specifico:

- per la casa, il cui valore era di € 100.000 è stata calcolata l'imposta di registro nella misura del 4%, in virtù della agevolazione "**prima casa**". Pertanto, sono stati pagati € 4.000 (100.000 x 4%);
- per il terreno, il cui valore era di € 50.000 è stata calcolata l'imposta di registro nella misura del 15%, ovvero sono stati pagati € 7.500 (50.000 x 15%).

Ebbene, risultando maggiore l'imposta di registro relativa al terreno (€ 7.500 terreno contro € 4.000 abitazione) l'imposta da imputare all'abitazione deve essere calcolata applicando la seguente proporzione:

$$7.500 : 11.500 = X : 4.000$$

$$X = \frac{4.000 \times 7.500}{11.500} = 2.610$$

La somma pari a € **2.610** rappresenta, quindi, il credito d'imposta da scomputare se il nuovo acquisto risulta maggiore.

QUANDO SORGE IL CREDITO D'IMPOSTA?

Ai fini dell'imposta di registro il credito d'imposta matura alla data di stipula dell'atto relativo al nuovo acquisto anche se l'Amministrazione finanziaria riconosce l'applicabilità dell'agevolazione "**prima casa**" solo al momento della registrazione, dato che solo in questo momento è possibile conoscere la misura effettiva del credito.

Sempre sul punto segnaliamo che la data della stipula del nuovo atto di acquisto rappresenta il momento in cui sorge il credito anche in ipotesi di vendita dell'immobile preposseduto entro un anno dal nuovo acquisto.

Diversamente, in presenza di acquisizione del nuovo immobile tramite contratto di appalto, il diritto al credito sorge al momento della consegna del bene realizzato.

MODALITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Rileviamo, anzitutto, che per poter beneficiare del credito d'imposta il contribuente deve manifestare la propria intenzione specificando se vuole utilizzarlo in detrazione dall'imposta dovuta sulla nuova abitazione.

Ed è proprio per queste ragioni che nell'atto di acquisto del nuovo immobile, oltre alle dichiarazioni previste dalla nota II-bis all'art. 1, Tariffa, parte I, del DPR n. 131/1986²:

- il contribuente dovrà richiedere espressamente il beneficio **“prima casa”**;
- dovranno essere riportati gli elementi necessari per la determinazione del credito.

Detto ciò, osserviamo che, come disposto dall'art. 7, comma 2 della Legge n. 448/1998, il credito d'imposta spettante potrà essere scomputato:

- dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute dal contribuente;
- dall'IRPEF.

Più precisamente, il credito in parola potrà essere detratto:

- dall'imposta di registro dovuta sul secondo atto di acquisto. Tuttavia, si fa presente che il credito di imposta non può essere utilizzato per abbattere l'IVA eventualmente pagata sul secondo acquisto. È questo il caso che si presenta, ad esempio, quando il cedente è un'impresa costruttrice.

Per queste ragioni, è possibile avvalersi di questa facoltà solo quando il secondo acquisto è assoggettato a imposta di registro;

- per l'intero importo delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sulle successioni e donazioni, dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito.

Su questo punto è intervenuto anche il Ministero precisando che il credito non può essere utilizzato parzialmente e quindi portato in detrazione delle imposte dovute su più atti o denunce di successione presentati all'ufficio competente per la registrazione dopo la data di acquisizione del credito.

² Trattasi delle attestazioni per la richiesta dell'applicazione dell'agevolazione “prima casa”.

In merito all'imposta sulle successioni l'Ufficio con la circolare n. 19/E/2001 ha chiarito anche che per poter utilizzare il credito di imposta il contribuente deve aver prodotto la dichiarazione di successione al competente ufficio dell'Amministrazione finanziaria dopo la data di acquisizione del credito stesso.

Sempre nella stessa circolare è stato, inoltre, specificato che il contribuente che intende usufruire del credito d'imposta deve manifestare espressamente la propria volontà presentando istanza, da richiamare e da allegare nella denuncia di successione.

Pertanto, solo operando in questo modo, il contribuente può scomputare l'importo del credito d'imposta sia dalle imposte ipotecaria e catastale, che dall'imposta di successione;

- dall'IRPEF risultante dalla dichiarazione dei redditi da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto.

Alternativamente il credito spettante può essere compensato con le somme dovute ai sensi del Dlgs n. 241/1997, utilizzando apposita delega F24. Operativamente il codice tributo da utilizzare è il 6602, avendo cura di riportare:

- l'importo del credito nella colonna degli "**importi a credito compensati**";
- l'anno in cui è sorto il credito nella colonna "**periodo di riferimento**".

Evidenziamo, che in quest'ultimo caso il credito di imposta utilizzato parzialmente in compensazione può essere riportato nell'apposito quadro dei modelli di dichiarazione dei redditi per poter essere utilizzato nei successivi periodi di imposta.

Rammendiamo, infine, che:

- per tutti i casi esaminati non dà luogo ad alcun rimborso il credito d'imposta eccedente a quello dovuto per il secondo acquisto;
- le modalità di utilizzo del credito illustrate sono alternative, ma non preclusive. Pertanto, se dopo aver optato per una alternativa residua un credito, questo può essere utilizzato secondo le altre modalità previste.

IL CREDITO D'IMPOSTA NON UTILIZZATO COMPLETAMENTE

Presentiamo di seguito due recenti risposte a interpello riguardanti l'utilizzo parziale del credito d'imposta.

LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 223/E/2020

Non avendo fruito del credito d'imposta sul secondo acquisto, dato che la relativa compravendita era stata assoggettata ad IVA, l'istante aveva optato per il recupero in diminuzione dell'IRPEF in sede di dichiarazione dei redditi. Tuttavia, in sede di dichiarazione l'istante aveva recuperato solo parte del credito, perché non vi era sufficiente capienza.

Stando questi fatti il contribuente chiedeva se fosse possibile utilizzare il credito residuo per procedere al pagamento delle imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute in relazione a un altro atto di acquisto che il contribuente si accingeva a effettuare.

In tutta risposta l'Ufficio, prendendo a riferimento precedenti documenti di prassi tra cui la circolare n. 27/E/2015, ha chiarito che le modalità di utilizzo stabilite dall'art. 7 della Legge n. 448/1998 hanno carattere alternativo, ma non preclusivo. La presenza di un credito d'imposta residuo non crea, quindi, alcun impedimento, consentendo al contribuente l'utilizzo del rimanente secondo le altre modalità indicate dal citato art. 7.

Per queste ragioni, secondo l'Agenzia delle Entrate l'istante può chiedere di utilizzare il credito d'imposta rimanente in diminuzione dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale risultante nell'atto di compravendita, posto che:

- non ha utilizzato il credito d'imposta sul secondo acquisto, perché assoggettato ad IVA;
- ha utilizzato il credito d'imposta parzialmente in sede di dichiarazione dei redditi per incapienza IRPEF.

LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 41/E/2021

Nel caso di specie un contribuente non era riuscito ad utilizzare tutto il credito d'imposta spettante per le imposte dovute sul secondo acquisto e, pertanto, chiedeva se era possibile utilizzare il residuo non utilizzato per saldare le imposte dovute su un atto di acquisto che

stava per stipulare, riguardante, però, la pertinenza dell'immobile relativa al secondo acquisto.

Prendendo a riferimento un caso già esaminato nella circolare n. 17/E/2015, § 4.9, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in presenza di un credito solo parzialmente utilizzato per il pagamento dell'imposta di registro dovuta sull'atto nel quale è maturato il credito in questione, l'importo residuo può essere utilizzato dal contribuente solo in diminuzione:

- delle imposte sui redditi delle persone fisiche; ovvero
- in compensazione delle somme dovute ai sensi del Dlgs n. 241/1997.

Diversamente, il credito residuo non può essere utilizzato in diminuzione delle imposte di registro, ipotecaria, catastale, e dell'imposta sulle successioni e donazioni per gli atti presentati successivamente alla data di acquisizione del credito.

Chiara sul punto è, infatti, la normativa che prevede che per le imposte dovute su tali atti e denunce, il credito deve essere utilizzato per l'intero importo.

Precisato tutto ciò, l'Ufficio chiude la questione affermando che l'istante:

- non può usufruire del credito di imposta residuo in diminuzione delle imposte di registro, ipotecarie e catastali dovute per l'acquisto agevolato della pertinenza;
- può utilizzare il credito residuo sia in diminuzione delle imposte sui redditi delle persone fisiche, che in compensazione ai sensi del Dlgs n. 241/1997.

ALCUNE PRECISAZIONI

La fattispecie appena esaminata potrebbe generare alcune criticità e scontrarsi con la norma che prevede che il credito d'imposta non possa eccedere l'imposta di registro/IVA dovuta sul secondo acquisto.

Ad attenta riflessione, questa affermazione sembra, infatti, smentire la possibilità che possa emergere un credito residuo dopo il secondo acquisto, dato che l'imposta non può eccedere l'imposta di registro o l'IVA pagata proprio sul secondo acquisto.

Ebbene, al fine di una migliore comprensione proponiamo di seguito il caso esposto dalla circolare n. 17/E/2015, § 4.9.

ESEMPIO



Immobile acquistato il 30.12.2012 per un valore di € 150.000 e rivenduto in data 10.1.2015.

L'imposta di registro versata al momento dell'acquisto ammonta a € 4.500 (150.000 x 3% - aliquota "**prima casa**" in vigore fino al 31.12.2013)

Secondo immobile acquistato in data 31.3.2015 per un valore pari a € 160.000.

L'imposta di registro dovuta sul secondo acquisto risulta pari a € 3.200 (160.000*2% - aliquota "**prima casa**" in vigore dal 1.1.2014).

Da tale importo deve essere scomputata l'imposta di registro, pari € 1.800, versata in sede di registrazione del contratto preliminare in relazione agli acconti prezzo (acconti pari a € 60.000 * 3%).

Pertanto, l'imposta di registro dovuta per la registrazione del contratto definitivo risulta pari a € 1.400.

Con questi dati il credito d'imposta spettante è pari al minore importo tra € 4.500 e € 3.200, quindi, è pari a € 3.200.

Ebbene, in questo caso il credito di imposta utilizzato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta sull'atto di acquisto agevolato che lo determina risulta pari a € 1.400.

La parte residua del credito, pari ad € 1.800 può essere utilizzata in diminuzione dalle imposte sui redditi delle persone fisiche dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data di acquisto del nuovo immobile, ovvero in compensazione delle somme dovute, ai sensi del Dlgs n. 241/1997.

Diversamente, detto importo non può essere utilizzato in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecarie e catastali, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito.

Infine, sempre nella stessa circolare l'Ufficio ricorda che il credito di imposta non dà luogo a rimborsi per espressa disposizione normativa.

LA RICHIESTA DI SCOMPUTO DEL CREDITO DA PARTE DI UN OBBLIGATO IN SOLIDO AL PAGAMENTO DELLE IMPOSTE

Nel documento di prassi n. 19/E/2001 l'Amministrazione Finanziaria ha rilevato che la richiesta di scomputo del credito dall'imposta di successione richiesta da un solo erede ha effetto liberatorio anche nei confronti degli altri coeredi.

A questo occorre aggiungere che in maniera del tutto analoga, quando uno dei soggetti solidalmente obbligati al pagamento dell'imposta di registro provvede a saldare la pretesa fiscale utilizzando il proprio credito l'effetto liberatorio si estende anche ai restanti coobbligati.

L'ACCERTAMENTO DI VALORE DELLA BASE IMPONIBILE

Se a seguito dell'accertamento della base imponibile da parte dell'Ufficio l'ammontare del credito d'imposta dovesse risultare superiore a quello già portato in diminuzione, il contribuente potrà utilizzare la differenza in uno dei modi indicati dall'art. 7 della Legge n. 448/1998.

INUTILIZZO DEL CREDITO PER DECESSO DEL TITOLARE

Nella circolare n. 19/E/2001 l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che il credito di imposta non ancora utilizzato può rientrare nell'asse ereditario costituitosi a seguito della morte del titolare.

Di conseguenza, il credito viene trasferito "**mortis causa**" agli eredi che lo possono utilizzare in uno dei modi previsti dall'art. 7 della Legge n. 448/1998.

IL TERMINE DI UTILIZZO DEL CREDITO

Il termine per poter beneficiare del credito varia in base alle modalità scelte per l'utilizzo dello stesso.

Più precisamente, il credito d'imposta:

- si prescrive nel termine di 10 anni se viene utilizzato per saldare imposta di registro, ipotecaria e catastale, ed imposta sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e

denunce presentati successivamente alla data di acquisizione del credito. Si ricorda, inoltre, che la prescrizione inizia a decorrere dalla data in cui sorge il credito di imposta;

- può essere esercitato solo ed esclusivamente in sede di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva alla data di acquisto in caso di opzione per l'utilizzo in diminuzione dell'IRPEF. Pertanto, ad una scelta di tal genere non può applicarsi la prescrizione decennale, perché la vigente normativa non consente altra interpretazione se non quella dell'utilizzo nella prima dichiarazione dei redditi successiva alla data di acquisto.

DECADENZA DEI BENEFICI TRIBUTARI E SANZIONI

Ricordiamo anzitutto che il credito d'imposta spetta al contribuente perché compete a questo stesso soggetto l'agevolazione "**prima casa**".

Per queste ragioni, la decadenza dai benefici "**prima casa**" comporta:

- il recupero delle imposte ordinarie sugli atti di trasferimento;
- il recupero del credito utilizzato.

In pratica, in ipotesi di decadenza dai benefici "**prima casa**" l'Ufficio, a seconda dei casi, deve adoperarsi per recuperare:

- le imposte e per irrogare le relative sanzioni, comunicando al contribuente la non spettanza del credito, dimodoché il relativo utilizzo ne venga inibito;
- il credito qualora lo stesso fosse già stato utilizzato dal contribuente.

IL CREDITO D'IMPOSTA NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

Nel corso di questa disamina abbiamo già avuto modo di constatare che il credito d'imposta per il riacquisto della "**prima casa**" può essere portato in diminuzione dell'IRPEF dovuta in base alla dichiarazione dei redditi presentata in data successiva a quella del nuovo acquisto.

Ebbene, a tal fine occorre compilare il **rigo CR7** del **quadro CR** del modello redditi **PF 2023**³.

In particolare, dalle istruzioni ministeriali si ricava che deve essere indicato:

- a “**colonna 1**” “il credito d’imposta per il riacquisto della prima casa che non ha trovato capienza nell’imposta risultante dalla precedente dichiarazione, già indicato nel **rigo RN47, colonna 11**, del Mod. redditi 2022, persone fisiche (con casella “**Situazioni particolari**” posta nel frontespizio non compilata) ovvero quello indicato nel **rigo 131** del prospetto di liquidazione (mod. 730-3) del mod. 730/2022;
- a “**colonna 2**”, il credito d’imposta maturato nel 2022, spettante ai soggetti che si trovano nelle seguenti condizioni:
 - ✓ nel periodo compreso tra il 1.1.2022 e la data di presentazione della dichiarazione hanno acquistato un immobile usufruendo delle agevolazioni prima casa;
 - ✓ l’acquisto è stato effettuato entro un anno dalla vendita di altro immobile acquistato usufruendo delle agevolazioni prima casa oppure se la vendita dell’altro immobile acquistato usufruendo dell’agevolazione prima casa è effettuata entro un anno dall’acquisto della nuova prima casa. È stata disposta la sospensione nel periodo compreso tra il 23.2.2020 e il 30.10.2023, dei termini per effettuare il riacquisto della prima casa. I predetti termini sospesi inizieranno o riprenderanno a decorrere dal 31.10.2023;
 - ✓ non siano decaduti dal beneficio prima casa;
- a “**colonna 3**”, il credito d’imposta utilizzato in compensazione nel modello F24 fino alla data di presentazione della presente dichiarazione.

Sempre dalle istruzioni ministeriali si ricava, infine, che la somma dei crediti indicati nelle **colonne 1 e 2** del **rigo CR7**, al netto dell’importo eventualmente utilizzato in compensazione nel modello F24 (indicato a colonna 3 dello stesso rigo), deve essere riportato a **rigo RN24, colonna 1**.

³ Scegliamo questo modello perché al momento sono presenti solo le bozze del modello redditi PF 2024 per il periodo d’imposta 2023.

QUADRO CR		Residuo precedente dichiarazione	Credito anno 2022	di cui compensato nel Mod. F24
CREDITI D'IMPOSTA Sezione II Prima casa e canoni non percepiti	CR7 Credito d'imposta per il riacquisto della prima casa	1	2	3
	CR8 Credito d'imposta per canoni non percepiti			

RN24 Crediti d'imposta che generano residui e altri crediti	Riacquisto prima casa	1	Incremento occupazione	2	Reintegro anticipazioni fondi pensioni	3	Mediazioni	4
	Negoziazione e Arbitrato	5	Acquisto prima casa under 36	6				

L'Approfondimento

Il D.lgs. 13-2024 e le modifiche dell'accertamento

PREMESSA

Un altro tassello si aggiunge al pacchetto di riforme che la L. 111/2023 ha delegato al Governo: si tratta delle modifiche all'accertamento e la codificazione del concordato preventivo biennale.

Stiamo parlando del D.Lgs. 12/2/2024, n. 13 che ha visto la luce, dopo un travagliato iter causato dal concordato preventivo, il 21/2/2024 con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 43.

Come detto esso contiene sia le modifiche al D.Lgs. 218/1997 che al DPR 600/1973 che al DPR 633/1972.

Altro aspetto da considerare è che le modifiche introdotte nel D.Lgs. 218/1997, devono tener conto anche delle correzioni/integrazioni apportate allo Statuto del Contribuente a mente del D.Lgs. 219/2023 in tema di contraddittorio.

Lo Statuto del Contribuente, con le modifiche apportate che sono entrate in vigore il 18/1/2024 prevedono una tutela dei diritti del contribuente mediante un generalizzato ed obbligatorio contraddittorio preventivo. Il contraddittorio deve essere:

- **informato**, attribuendo al Contribuente il diritto di "accesso agli atti" e quindi ai documenti che l'Agenzia delle Entrate ha preso in considerazione durante la fase istruttoria;
- **effettivo**, nel senso che nei rapporti tra Agenzia e Contribuente non può esserci solo la risposta ad un questionario, ma deve svilupparsi attraverso un dialogo.

Il contraddittorio diviene un diritto generalizzato, poiché coinvolge tutti i tributi e non solo quelli amministrati dall'Agenzia delle Entrate; di conseguenza il contraddittorio deve aver luogo anche per i tributi di competenza degli enti locali. Inoltre, il contraddittorio preventivo di nuova formulazione è un diritto che recepisce nell'ordinamento interno, oltre ai principi

della Costituzione, anche quelli dell'ordinamento dell'Unione europea e della Convenzione europea dei diritti dell'uomo.

Come tutti i principi enunciati nel nostro ordinamento, anche quello dell'obbligatorietà del contraddittorio preventivo obbligatorio prevede una deroga qualora oggetto degli atti impositivi siano gli «*atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni e per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione*». Atti che saranno individuati con un apposito decreto del Ministro dell'economia.

Da un punto di vista procedimentale, il contraddittorio obbligatorio tra Ente impositore e contribuente inizia dalla comunicazione dell'Ufficio di uno “**schema di atto**” e il contribuente ha a disposizione **60 giorni** per presentare eventuali osservazioni ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. L'atto impositivo non può essere adottato prima della scadenza dei 60 giorni. È sparito dall'articolo 12 dello statuto la previsione delle memorie che poteva presentare il contribuente successivamente alla notifica di un PVC (anche in tale evenienza erano previsti 60 giorni).

Come sempre accade nel nostro Paese, la prescrizione dell'attività accertativa trova delle deroghe. Ed infatti, anche con il contraddittorio preventivo qualora la scadenza dei 60 giorni sia successiva al termine di decadenza per l'adozione dell'atto conclusivo ovvero se fra la scadenza del termine per l'esercizio del contraddittorio e il termine di decadenza per l'Ufficio decorrono meno di 120 giorni, il termine prescrizionale per l'emissione dell'atto impositivo è posticipato al **120° giorno successivo** alla data di scadenza del termine di esercizio del contraddittorio. Questa formulazione non sta ad indicare che si devono aggiungere 120 giorni al termine prescrizionale, ma che i 120 giorni vanno aggiunti ai 60. Proviamo ad esemplificare. Se viene invitato il contribuente in contraddittorio il 20 novembre 2024 avremo che l'atto potrà essere notificato entro il 19/5/2025 (cioè: 20 novembre + 60 giorni + 120 giorni).

Chiaramente sorge l'obbligo per l'Ufficio di tener conto, nell'atto che andrà eventualmente ad adottare, delle osservazioni e documentazioni prodotte dal contribuente, precisando le osservazioni non accolte e le relative motivazioni oltre ai mezzi di prova che sottendono alla decisione di non accoglimento. L'assenza delle motivazioni di rigetto può portare all'annullabilità dell'atto emesso.

Chi scrive ritiene che si sia dinnanzi alle tradizionali dichiarazioni di principio in quanto, già oggi, seppur in misura meno pregnante, era previsto che l'Amministrazione dovesse motivare i rigetti. Ma i "fatti" sono dinnanzi agli occhi di tutti.

Invito al contraddittorio e accertamento con adesione

Il complesso normativo messo in campo fa sì che il principio del **contraddittorio preventivo** insito nello Statuto del contribuente vada ad intersecarsi con quello già previsto dall'art. 5-ter del D.Lgs. 218/97, norma che disciplina dell'**accertamento con adesione**, che prevedeva l'invito obbligatorio in relazione agli avvisi di accertamento per **imposte dirette** ed **IVA**, ad eccezione degli accertamenti parziali e fuori dai casi in cui sia stato previamente consegnato un PVC.

Va anche detto che l'articolo 41 del D.Lgs. 13/2024 prevede che tutte le previsioni contenute nell'articolo 1 decorrono dagli atti emessi dal 31/4/2024, e, pertanto, per gli atti emessi fino a tale data, in vigenza di entrambe le disposizioni (art. 6-bis L. 212/2000 e art. 5-ter D.Lgs. 218/97), è possibile ipotizzare che la notifica dello schema d'atto (ex art. 6-bis) sia dovuta quando non si applica l'invito obbligatorio (art. 5-ter).

In questo sormonto di disposizioni, l'ipotesi più plausibile è che il contraddittorio preventivo contenuto nello Statuto, con la comunicazione dello schema d'atto e le **deduzioni difensive** del contribuente, abbia già implicitamente abrogato l'invito obbligatorio ex art. 5-ter del D.Lgs. 218/97, anche se è da considerarsi formalmente ed esplicitamente abrogato dal **30 aprile 2024**.

Propendere per l'una o l'altra tesi non è senza conseguenze in quanto è solo l'art. 5-ter del D.Lgs. 218/97 (formalmente ancora in vigore) a prevedere la «prova di resistenza» a carico del contribuente per giungere alla declaratoria di nullità dell'atto, mentre l'art. 6-bis dello Statuto non la prevede disponendo espressamente l'**annullabilità** (non la nullità) dell'atto emesso in violazione del contraddittorio obbligatorio. Le due norme, inoltre, differiscono anche nella proroga dei termini di decadenza:

- nell'invito obbligatorio la proroga è fissa, cioè *120 giorni, se tra la data di comparizione e il termine di decadenza ci sono meno di 90 giorni (quindi 30 aprile)*;

- nel contraddittorio da Statuto è mobile, cioè al *120° giorno successivo alla scadenza del termine per il contraddittorio se la scadenza è successiva al termine di decadenza ovvero se fra la scadenza del termine assegnato per l'esercizio del contraddittorio e il termine di decadenza decorrono meno di 120 giorni.*

Il contraddittorio e l'adesione pre-accertamento

Sulla base delle modifiche apportate dal D.Lgs. 13/2024 all'istituto deflattivo dell'accertamento con adesione si prevede, o su iniziativa dell'Ufficio all'interno dello **“schema di provvedimento”** o su istanza del contribuente, la comunicazione di un invito a comparire nel quale sono indicati:

- *gli elementi identificativi dell'atto, della denuncia o della dichiarazione cui si riferisce l'accertamento suscettibile di adesione;*
- *il giorno e il luogo della comparizione per definire l'accertamento con adesione;*
- *le maggiori imposte, sanzioni e interessi dovuti;*
- *i motivi che hanno dato luogo alla determinazione delle maggiori imposte.*

Una volta ricevuto lo “schema di provvedimento”, il contribuente ha quindi le seguenti opzioni:

- può rimanere inerte;
- può presentare deduzioni difensive nei 60 gg successivi ai sensi dell'*art. 6-bis dello Statuto del Contribuente*;
- può presentare, nei 30 gg successivi, un'istanza per la definizione dell'accertamento con adesione, secondo le previsioni dell'art. 6, c. 2-bis, del D.Lgs. 218/1997;
- se c'è l'accordo tra le parti e se ci sono i presupposti, viene, comunque, fatta salva la possibilità di dare corso all'accertamento con adesione secondo i dettami dell'art. 6, c. 2-ter, D.Lgs. 218/1997.

La proroga della prescrizione

Abbiamo già detto delle possibili proroghe al termine prescrizione o di decadenza all'emissione degli atti di accertamento, ma si vuole proporre nuovamente la problematica per evidenziare che vi è differenza fra la precedente normativa e la nuova. Infatti:

- con la precedente normativa, se tra la data di notifica dell'invito al contraddittorio e il termine prescrizione (31.12 del 5° anno successivo all'invio della dichiarazione) c'erano meno di 90 giorni, allora il termine decadenza si prorogava di 120 giorni. Cioè, il 31.12 diveniva 29.4;
- con la nuova disposizione (art. 6-bis, Statuto), se fra la data prescrizione dell'accertamento e la data per proporre memorie (60 giorni dalla notifica dell'invito al contraddittorio) ci sono meno di 120 giorni, la prescrizione va ricalcolata aumentando di 120 giorni il termine dei 60 giorni. L'esempio che si era proposto sopra era il seguente: se viene invitato il contribuente in contraddittorio il 20 novembre 2024 avremo che l'atto potrà essere notificato entro il 19/5/2025 (cioè: 20 novembre + 60 giorni + 120 giorni).

Adesione post-accertamento

Qualora il contraddittorio, successivo alla notifica dello "schema di atto", non converga sull'accertamento con adesione, il contribuente può ancora presentare istanza di accertamento con adesione nei **15 giorni successivi** alla notifica dell'avviso di accertamento, di rettifica o dell'atto di recupero che siano stati preceduti dal contraddittorio preventivo ai sensi dell'art. 6-bis L. 212/2000. In tal caso, il termine per l'**impugnazione** dell'atto innanzi alla Corte di giustizia tributaria è sospeso per un periodo di **30 giorni** (e non più di 90). Non può presentare l'istanza il contribuente che l'ha già formalizzata dopo aver ricevuto lo "schema di atto".

Per gli atti non soggetti al **contraddittorio preventivo obbligatorio** di cui all'art. 6-bis della L. 212/2000, il contribuente può formulare istanza di accertamento con adesione entro il termine di presentazione del ricorso (60 gg dalla notifica dell'atto). La novella introduce, poi, l'*art. 7 c. 1-quater* secondo cui, nel caso in cui il contribuente abbia presentato istanza di accertamento con adesione successivamente alla notifica dell'avviso di accertamento, di rettifica o dell'atto di recupero, che sia stato preceduto dal contraddittorio preventivo, l'Ufficio, ai fini dell'accertamento con adesione, non è tenuto a prendere in considerazione

elementi di fatto diversi da quelli dedotti con le eventuali osservazioni presentate dal contribuente, ai sensi dell'art. 6-bis c.3 L. 212/2000, e comunque da quelli che costituiscono l'oggetto dell'avviso di accertamento o rettifica ovvero dell'atto di recupero. Quest'ultima previsione attenua la portata deflattiva dell'istituto in quanto l'Ufficio non è obbligato a considerare gli ulteriori elementi di fatto diversi da quelli già introdotti dal contribuente in sede di osservazioni, non dovendo, quindi, motivare sulle ragioni per cui ha ritenuto di disattendere gli ulteriori elementi di fatto indicati dal contribuente.

Tale disposizione va, altresì, letta congiuntamente alle modifiche apportate all'art. 15 del D.Lgs. 546/92 dalla recente riforma del processo tributario (D.Lgs. 220/2023) che ha previsto per il giudice la possibilità di compensare le spese di lite laddove l'Amministrazione sia risultata soccombente sulla base di **documenti decisivi** non prodotti dal contribuente in contraddittorio o in adesione.

Efficacia adesione e pagamento delle somme

In primo luogo va detto che qualora vi sia accordo con l'Agenzia, verrà redatto un atto di adesione che sarà redatto in due originali e firmato sia dal Contribuente che dall'Agenzia, ma l'atto non si perfeziona con la sola sottoscrizione. Infatti, per addivenire al perfezionamento dell'adesione è necessario che il Contribuente provveda al pagamento del totale o della prima rata.

Nessuna novità rispetto al passato riguarda il pagamento delle somme risultanti dall'adesione. Infatti, il contribuente, entro 20 giorni dalla sottoscrizione, è tenuto a versare l'intero importo o la prima rata.

È ammessa la compensazione con eventuali crediti, salvo che per le adesioni agli atti di recupero.

L'importo dovuto può essere frazionato in 8 rate trimestrali di pari importo, elevato a 16 rate trimestrali qualora la somma complessivamente dovuta sia superiore a 50.000 euro.

Chiaramente, sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale.

Merita puntualizzare che non si può fruire della rateazione quando oggetto della definizione in adesione riguarda atti di recupero di imposte. In questa fattispecie il contribuente non potrà nemmeno compensare quanto dovuto con crediti.

L'Ufficio, dopo che ha verificato il pagamento totale o della prima rata, rilascerà al contribuente la sua copia dell'atto di adesione.

In caso di pagamento di una rata successiva alla prima non si decade dall'adesione se il pagamento della rata scaduta avvenga entro i termini per il pagamento della rata successiva attivando il ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del D.Lgs. 472/1997.

Nel caso in cui il contribuente decada dalla rateazione, l'Ufficio ha titolo per iscrivere a ruolo quanto non pagato a titolo di imposte, sanzioni ed interessi, oltre ad una sanzione del 45% sull'imposta non versata.

L'adesione integrale al PVC

Le novità della riforma fiscale hanno sostanzialmente spostato in avanti il **contraddittorio** tra **Fisco** e **contribuente** che inizia formalmente con la comunicazione dello schema di provvedimento al contribuente.

Tuttavia, il D.Lgs. 13/2024 a mezzo dell'introduzione dell'art. 5-quater al D.Lgs. 218/1997, ha ripristinato una misura deflattiva già utilizzata in passato ovvero l'adesione integrale ai processi verbali di constatazione (PVC). Dalla consegna del PVC, il contribuente ha la possibilità di aderirvi integralmente comunicando l'adesione entro **30 giorni** all'Ufficio competente (cioè quello indicato nel PVC redatto dai verificatori a chiusura delle operazioni) e all'organo che lo ha redatto (GdF, Agenzia delle Entrate, ecc.). I termini per l'accertamento sono in ogni caso sospesi fino alla comunicazione dell'adesione del contribuente e comunque non oltre la scadenza del trentesimo giorno dalla consegna del verbale di constatazione. Entro **60 giorni** l'Ufficio notifica l'atto di definizione dell'accertamento e il contribuente avrà a disposizione **20 giorni** per effettuare il versamento delle somme dovute con l'applicazione delle sanzioni ulteriormente ridotte del 50% (art. 5-quater c. 6) e con le stesse modalità di pagamento previste per l'accertamento con adesione. Sostanzialmente parliamo di una riduzione al 50% di 1/3 del minimo edittale.

La richiesta di adesione al PVC può anche essere subordinata dal contribuente alla correzione di **errori manifesti** contenuti nel PVA. In tal caso, entro i 10 giorni successivi alla richiesta, l'organo che ha redatto il verbale può correggere gli errori aggiornando il verbale e informando sia il contribuente che l'Ufficio competente. Anche in tale ipotesi, opera la sospensione dei termini di accertamento.

Infine, ricordiamo che in caso di mancato pagamento delle somme dovute in esito alla procedura di adesione integrale al PVC, il competente Ufficio provvede all'**iscrizione a ruolo** delle stesse a titolo definitivo.

La digitalizzazione del PVC

Il decreto D.Lgs. 13/2024 prevede altresì la possibilità per i verificatori di **sottoscrivere** digitalmente i **processi verbali**, giornalieri o di chiusura delle operazioni. L'informatizzazione del PVC sarà possibile anche qualora il documento sia sottoscritto analogicamente dal contribuente; in tal caso i verbalizzanti attesteranno la conformità della **copia informatica** all'originale ai sensi dell'art. 22 CAD. L'applicazione di queste disposizioni è subordinata all'emanazione di uno specifico provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Notificazioni e comunicazioni al domicilio digitale

Importante novità introdotta dal Legislatore con riferimento alla modalità di notificazione o di comunicazione degli atti da parte degli Uffici. È data ora facoltà per gli Uffici di notificare tutti i propri atti tramite le **modalità telematiche** previste dalla disciplina sulla posta elettronica certificata con l'introduzione dell'art. 60-ter nel DPR 600/73. L'indirizzo PEC a cui l'Ufficio può notificare l'atto varia a seconda della natura del destinatario:

- a) in caso di pubbliche amministrazioni e/o gestori di pubblici servizi, il domicilio digitale a cui fare riferimento è quello presente in **I.P.A.**;
- b) in caso di imprese individuali o costituite in forma societaria e a tutti i professionisti, il domicilio digitale a cui fare riferimento è quello presente in **INI-PEC** (tale indice prevale sull'**INAD**, laddove il destinatario sia anche registrato nell'Indice dei domicilia digitali delle persone fisiche);

c) alle persone fisiche, ai professionisti e agli altri enti di diritto privato non tenuti all'iscrizione in albi, elenchi o registri professionali o nel registro delle imprese, occorre fare riferimento all'indirizzo registrato in **INAD** (se presente). Per questi soggetti è comunque prevista la facoltà di eleggere il **domicilio digitale speciale** presso il quale ricevere la notificazione degli atti, comunicandolo all'Ufficio competente secondo le modalità che saranno stabilite con un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Parallelamente l'*art. 26, come modificato*, e art. 26-bis DPR 602/73, si prevede la medesima facoltà per gli atti di competenza dell'agente della riscossione.

Il perfezionamento della notificazione

Secondo il principio di **scissione** degli effetti della **notificazione telematica**, la notificazione si intende comunque perfezionata, ai fini del calcolo dei termini di prescrizione e decadenza:

- per il notificante nel momento in cui il suo gestore della casella di posta elettronica certificata trasmette la ricevuta di accettazione, con la relativa attestazione temporale che certifica l'avvenuta spedizione del messaggio;
- per il destinatario si intende perfezionata alla data di avvenuta consegna contenuta nella ricevuta che il gestore della casella di posta elettronica certificata del destinatario trasmette all'Ufficio.

Se il domicilio digitale al quale è stato effettuato l'invio risulta saturo, la novellata disciplina prevede che l'Ufficio effettui un secondo tentativo di consegna decorsi almeno 7 giorni dal primo invio. Se anche a seguito del secondo tentativo la casella PEC risulta satura oppure se il domicilio digitale al quale è stato effettuato l'invio non risulta valido o attivo:

- per i soggetti di cui alla lettera b) (imprese individuali, società e professionisti iscritti in ordini ed elenchi), la notificazione deve essere eseguita mediante **deposito telematico** dell'atto nell'area riservata del sito internet della società InfoCamere Scpa e pubblicazione, entro il secondo giorno successivo a quello di deposito, del relativo avviso nello stesso sito, per la durata di 15 giorni. L'ufficio dà anche notizia al destinatario dell'avvenuta notificazione a mezzo di **lettera raccomandata**, senza ulteriori adempimenti a proprio carico. In tal caso, il perfezionamento della

notificazione si ha con il decorso del quindicesimo giorno successivo a quello della pubblicazione dell'avviso nel sito internet della società InfoCamere Scpa;

- negli altri casi, si applicano le ordinarie disposizioni in materia di notificazione di atti tributari (art. 60 DPR 600/73 e codice di procedura civile, con esclusione dell'art.149-bis c.p.c.).

Conclusioni

Come sempre afferma il redattore di questo contributo, ogni qualvolta il Legislatore annuncia modifiche o semplificazioni, ci si troverà dinnanzi ad una ulteriore complicazione che, generalmente, gioca a favore dell'Ente accertatore ed in danno al contribuente.

Anche le riforme dell'accertamento e dello Statuto del contribuente vedono intersecarsi gli istituti e soprattutto dei termini entro i quali il contribuente potrà far valere le proprie tesi.

Oggi vediamo la quasi impossibilità a vedere archiviare le posizioni oggetto di verifica da parte della Pubblica Amministrazione.

Il risultato delle modifiche al D.Lgs. 218/1997 è un agglomerato di termini per accedere alla definizione degli atti di accertamento.

L'Approfondimento

Gestione separata INPS: le aliquote 2024

PREMESSA

Come ogni anno, l'Inps ha reso noto, tramite la Circolare n. 24 del 29.01.2024, le aliquote contributive e i massimali di reddito applicabili ai lavoratori iscritti alla Gestione Separata Inps.

Tra le novità, si ricorda che per finanziare l'entrata in funzione dell'ISCRO, l'aliquota contributiva aggiuntiva a carico dei lavoratori autonomi iscritti alla gestione separata Inps, a decorrere dal 2024, è fissata nella misura dello 0,35%.

Inoltre, a seguito della "Riforma dello sport", sono state individuate le aliquote contributive assoggettabili ai lavoratori sportivi e collaboratori amministrativo-gestionali del settore sportivo dilettantistico tenuti all'iscrizione alla Gestione separata Inps, per i quali la contribuzione è dovuta al superamento del limite di 5.000 euro e va calcolata sul 50% dell'imponibile previdenziale.

Nel corso di questo intervento, analizziamo nel dettaglio le novità e le riconferme citate con la Circolare n. 24, con riferimento alla Gestione Separata Inps.

REQUISITI SOGGETTIVI

I soggetti obbligati all'iscrizione Inps Gestione Separata sono i seguenti:

- collaboratori coordinati e continuativi, tenendo conto dell'abrogazione del c.d. "lavoro a progetto" dal 25.06.2015;
- lavoratori autonomi occasionali e venditori porta a porta, per i quali l'obbligo di iscrizione sussiste a decorrere dal momento in cui i compensi percepiti nell'anno, in relazione ad un unico rapporto o ad una pluralità di rapporti, superano il limite di 5.000 euro (6.410,26 euro per i venditori porta a porta);
- associati in partecipazione con apporto di solo lavoro, tenendo conto, però, che dal 25.06.2015 non possono essere più stipulati contratti di associazione in partecipazione, relativi a persone fisiche, con apporto misto o di solo lavoro. Peraltro, a prescindere dalla predetta novità, rimangono tuttora validi i contratti stipulati

precedentemente, considerato in tutti i casi che l'obbligo di iscrizione alla Gestione separata non riguarda:

- i soggetti che apportano esclusivamente capitale (beni o denaro) ovvero sia capitale che lavoro (c.d. apporto misto) il cui reddito è qualificabile come reddito di capitale, articolo 44, TUIR;
 - i soggetti che apportano esclusivamente lavoro, iscritti ad un Albo professionale;
 - gli imprenditori, per i quali il compenso concorre alla formazione del reddito d'impresa.
- soci amministratori di S.r.l. commerciali: l'obbligo di iscrizione alla gestione separata Inps ricorre se il socio, contestualmente:
- partecipa al lavoro con carattere di abitudine e prevalenza,
 - ricopre la carica di amministratore percependo uno specifico compenso.

In presenza di doppia carica, amministratore e socio, è necessaria sia l'iscrizione Inps alla Gestione "commercianti" sia l'iscrizione Inps alla Gestione separata.

La legittimità della "doppia iscrizione", sancita dalla Corte Costituzionale con la sentenza 26.01.2012, n. 15, è stata confermata dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza 27.01.2021, n. 1759 in base alla quale non sussiste l'automatismo fra il ruolo di socio lavoratore e amministratore di una S.r.l. e l'obbligo di iscrizione sia alla Gestione separata che alla Gestione "IVS" dell'Inps. Tuttavia, sussiste l'obbligo alla doppia contribuzione nel caso in cui l'amministratore partecipi in maniera diretta all'attività materiale ed esecutiva dell'azienda ed in qualità di socio lo stesso partecipi con abitudine e prevalenza all'attività lavorativa.

Si rammenta, inoltre, che, come sancito dalla Corte d'Appello di Milano (sentenze 5/6.10.2015, n. 766 e 677) rimane a carico dell'Inps l'onere di provare il "doppio ruolo" del socio.

- lavoratori autonomi titolari di partita Iva, quando sprovvisti di una autonoma cassa previdenziale ovvero quando non versano il contributo soggettivo alla Cassa previdenziale di appartenenza.

LAVORATORI AUTONOMI IN GESTIONE SEPARATA INPS

In capo ai soggetti provvisti di una Cassa previdenziale di appartenenza, gli obblighi contributivi alla Gestione separata Inps sono individuati dall'articolo 18, commi 11 e 12, D.L. 98/2011, in base al quale, come già ribadito dall'Inps, nella Circolare 22.07.2011, n. 99:

- i soggetti iscritti ad una cassa autonoma di previdenza (es. CNPADC), che versano il contributo soggettivo a tale cassa, non devono iscriversi alla Gestione separata Inps;
- i soggetti già pensionati che devono versare il contributo soggettivo minimo alla Cassa di appartenenza, qualora continuino a svolgere l'attività professionale subordinata all'iscrizione ad un Albo, non devono iscriversi alla Gestione separata Inps.

Con un'interpretazione autentica dell'articolo 2, comma 26, Legge 335/95, sono obbligati alla contribuzione alla Gestione separata Inps i soggetti che:

- o svolgono un'attività di lavoro autonomo non subordinata all'iscrizione ad un Albo professionale e, quindi, ad una cassa autonoma di previdenza;
- o pur svolgendo un'attività il cui esercizio è subordinato all'iscrizione ad un Albo, non sono iscritti e non versano il contributo soggettivo alla propria Cassa, per statuto o per scelta. L'eventuale versamento del solo contributo integrativo o di solidarietà, ossia non correlato all'erogazione di un trattamento pensionistico, non comporta l'esclusione dal versamento alla Gestione separata Inps.

Tale obbligo è stato confermato dall'Istituto con il Messaggio 06.12.2022, n. 4413, nel quale è rammentato che lo stesso è stato ribadito e legittimato anche dalla Corte Costituzionale nelle sentenze 22.04.2022, n. 104/2022 e 18.10.2022, n. 238/2022.

Resta comunque fermo che, come precisato dall'Inps nel Messaggio 12.01.2012, n. 709, se lo statuto della Cassa di previdenza prevede l'iscrizione facoltativa, la mancata iscrizione non è sufficiente a determinare l'obbligo contributivo alla Gestione separata, in quanto il soggetto interessato può esplicitare "ora per allora" la scelta di versare la contribuzione omessa alla Cassa.

LAVORO SPORTIVO DILETTANTISTICO

A seguito dell'entrata in vigore della "Riforma dello sport" contenuta nel D.lgs. 36/2021 e successivamente con la Circolare 31.10.2023, n. 88, l'Inps ha fornito importanti chiarimenti in merito all'obbligo previdenziali in capo ai lavoratori sportivi del settore dilettantistico ed ai co.co.co. di carattere amministrativo-gestionale in società e/o associazioni sportive dilettantistiche, federazioni, discipline sportive associate nonché enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI-CIP.

In particolare, si evidenzia che l'articolo 35, D.lgs. 36/2021 ha disposto che i lavoratori sportivi del settore dilettantistico sono tenuti:

- all'iscrizione alla Gestione separata Inps qualora titolari di un contratto di co.co.co. o lavoratori autonomi, anche titolari di partita IVA;
- alla contribuzione al superamento del limite di 5.000 euro, considerando, in presenza di più rapporti, tutti i compensi erogati dai diversi committenti, compresi quelli ai lavoratori autonomi occasionali di cui all'articolo 44, D.L. 269/2003.

A tal proposito, il comma 8-ter di cui all'articolo 35, D.lgs. 36/2021 dispone che, fino al 31.12.2027, la contribuzione ai fini pensionistici va calcolata sul 50% dell'imponibile contributivo. Tale riduzione non riguarda le contribuzioni aggiuntive (maternità, malattia, DIS-COLL).

L'articolo 37, D.lgs. 36/2021 ha disposto, inoltre, l'obbligo di iscrizione alla Gestione separata Inps, con applicazione di quanto previsto per i lavoratori sportivi del settore dilettantistico, anche in capo ai co.co.co. che svolgono attività di carattere amministrativo-gestionale che non richiedono l'iscrizione ad un Albo o Elenco di un Ordine professionale, a favore di società e/o associazioni sportive dilettantistiche, federazioni, discipline sportive associate nonché enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI-CIP.

IL PAGAMENTO DEI CONTRIBUTI

Per tutti gli iscritti alla gestione separata Inps, in qualità di soggetti privi di partita Iva, l'onere contributivo è ripartito tra collaboratore e committente nella misura, rispettivamente, di 1/3 e 2/3, sempre a condizione che il compenso complessivamente percepito sia superiore a 5.000 euro. Il committente deve versare i contributi tramite il Modello F24 (in modalità telematica) entro il giorno 16 del mese successivo a quello di corresponsione del compenso.

I contributi a carico del collaboratore vengono trattenuti direttamente in sede di corresponsione del compenso.

Per i lavoratori autonomi in possesso partita Iva, che emettono regolare fattura, l'onere contributivo è a carico degli stessi (ferma restando la facoltà di maggiorare il compenso nella misura del 4%, a titolo di rivalsa) e il versamento va eseguito, tramite il Modello F24 (in modalità telematica), entro i termini previsti per il versamento delle imposte sui redditi (01/07/2024 e 16.12.2024, per l'anno d'imposta 2023).

ALIQUOTE CONTRIBUTIVE 2024

Le aliquote contributive per gli iscritti alla gestione separata Inps sono state oggetto, nel tempo, di numerose modifiche che possiamo così sintetizzare:

- l'articolo 22, comma 1, Legge 183/2011 ha previsto l'incremento di un punto percentuale dell'aliquota contributiva, con effetto dal 2012;
- l'articolo 2, comma 57, Legge 92/2012, modificando il comma 79 dell'articolo 1, Legge 247/2007, ha previsto che *"con riferimento agli iscritti alla gestione separata... che non risultino assicurati presso altre forme obbligatorie, l'aliquota contributiva pensionistica... è stabilita in misura pari... al 33 per cento a decorrere dall'anno 2018... per i rimanenti iscritti... in misura pari... al 24 per cento a decorrere dall'anno 2016"*. Per i soggetti privi di altra copertura previdenziale, in base all'articolo 59, comma 16, Legge 449/97, l'aliquota è incrementata dello 0,72% per il finanziamento degli oneri connessi con la tutela della maternità, assegni familiari, malattia, etc.
- l'articolo 1, comma 744, Legge 147/2013 ha previsto, per il 2014, la differenziazione dell'aliquota applicabile ai soggetti non iscritti presso altre forme previdenziali obbligatorie, fissandola al 27% per i titolari di partita IVA e al 28% per i non titolari di partita IVA;
- l'articolo 10-bis, D.L. 192/2014 ha confermato, anche per il 2015, la differenziazione dell'aliquota per i soggetti non iscritti presso altre forme previdenziali obbligatorie a seconda che siano o meno titolari di partita IVA, mantenendo bloccata l'aliquota del 27,72% per i primi e confermando l'aumento al 30,72% per i secondi;
- l'articolo 1, comma 203, Legge 208/2015 ha confermato, anche per il 2016, il "blocco" dell'aliquota applicabile ai titolari di partita IVA non iscritti presso altre forme previdenziali obbligatorie e non pensionati, che è rimasta fissata al 27,72%;

- l'articolo 1, comma 165, Legge 232/2016 ha previsto, a decorrere dal 2017, la riduzione al 25% dell'aliquota applicabile;
- l'articolo 7, Legge 81/2017 ha introdotto, dal 01.07.2017, un'aliquota contributiva aggiuntiva dello 0,51% per alcuni soggetti iscritti alla Gestione separata INPS, privi di copertura previdenziale obbligatoria, non pensionati e non titolari di partita IVA;
- l'articolo 1, comma 398, Legge 178/2020 ha introdotto l'aumento dell'aliquota contributiva di cui all'articolo 59, comma 16, Legge 449/97 allo 0,26% per il 2021 e allo 0,51% per il 2022 e il 2023, a carico dei lavoratori autonomi, per finanziare l'ISCRO (Indennità straordinaria di continuità reddituale ed operativa) riconosciuta ai titolari di partita IVA con determinati requisiti;
- l'articolo 1, comma 223, Legge 234/2021 ha modificato l'aliquota contributiva per il finanziamento della DIS-COLL innalzandola dallo 0,51% all'1,31% a decorrere dal 01.01.2022;
- l'articolo 1, comma 154, Legge 213/2023 ha fissato, a decorrere dal 2024, nella misura dello 0,35% l'aliquota contributiva di cui all'articolo 59, comma 16, Legge 449/97, a carico dei lavoratori autonomi, per finanziare l'ISCRO;
- l'articolo 35, commi 6-7-8, D.lgs. 36/2021 (riforma dello sport) ha fissato le aliquote contributive per i lavoratori sportivi e i co.co.co. con attività amministrativo-gestionali del settore sportivo dilettantistico, applicabili ai compensi eccedenti il limite di 5.000 euro.

Attualmente, le aliquote per gli iscritti alla gestione separata Inps sono le seguenti.

SOGGETTO ISCRITTO ALLA GESTIONE SEPARATA INPS		ALIQUOTA 2023	ALIQUOTA 2024
<ul style="list-style-type: none"> - Pensionato - Iscritto ad altra gestione obbligatoria 		24%	24%
Non iscritto ad altra gestione obbligatoria e	 Titolare di partita IVA L'aliquota aggiuntiva per il finanziamento dell'ISCRO, dal 2024, è fissata allo 0,35% (0,51% nel 2022 e 2023).	26,23%	26,07%
	NON titolare di partita IVA per il quale non è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL: <ul style="list-style-type: none"> - partecipante a collegi e commissioni - amministratore di Enti locali (ex DM 25.05.2001) - venditore porta a porta 	33,72%	33,72%

non pensionato	<ul style="list-style-type: none"> - rapporto occasionale autonomo - associato in partecipazione - dal 2004 al 2015 - formazione specialistica Tale aliquota va applicata a tutti gli iscritti alla gestione separata Inps, diversi dai liberi professionisti con partita IVA		
	<p>Non titolare di partita IVA per il quale è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL:</p> <ul style="list-style-type: none"> - amministratore di società, associazioni, altri enti - sindaco di società, associazioni, altri enti - revisore di società, associazioni, altri enti - liquidatore di società - collaboratore di giornali, riviste, enciclopedie e simili - dottorato di ricerca, assegno, borsa di studio - co.co.co. con contratto a progetto o programma di lavoro - co.co.co. presso Pubbliche Amministrazioni - rapporti di co.co.co. prorogati - consulente parlamentare - co.co.co. ex D.lgs. 81/2015 - co.co.co. COVID-19 di cui all'Ordinanza 24.10.2020 DPCM Protezione Civile 	35,03%	35,03%

MAGISTRATI ONORARI

I magistrati onorari del contingente a esaurimento confermati, di cui all'articolo 29, D.lgs. 116/2017, che esercitano le funzioni in via non esclusiva ovvero in via non esclusiva con titolo per l'iscrizione alla Cassa nazionale di previdenza e assistenza forense, come specificato nella Circolare 07.12.2023, n. 100, sono tenuti all'iscrizione alla Gestione separata con applicazione di quanto previsto per i co.co.co..

Pertanto, sulla totalità dei compensi erogati in relazione all'attività esercitata in regime di non esclusività, la contribuzione dovuta va determinata applicando le seguenti aliquote:

- 35,03% per i magistrati onorari senza altra forma di previdenza obbligatoria;
- 26,03% per i magistrati onorari iscritti ad altra forma di previdenza obbligatoria.

LAVORATORI DEL SETTORE SPORTIVO DILETTANTISTICO

Ai lavoratori del settore sportivo dilettantistico, tenuti all'iscrizione alla Gestione separata Inps (co.co.co. e lavoratori autonomi), considerata la Circolare n. 24 e richiamando quanto disposto dall'articolo 35, commi 6, 7 e 8, D.lgs. 36/2021, l'Inps ha ricordato che le aliquote 2024 sono così individuate:

ALIQUOTA 2024	LAVORATORI SPORTIVI E COLLABORATORI DEL SETTORE DILETTANTISTICO
24 %	Co.co.co. / lavoratore autonomo sportivo iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie o pensionato.
	Co.co.co. attività amministrativo-gestionali iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie o pensionato.
27,03% (25% + 2,03%)	Co.co.co. sportivo NON iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie. La percentuale del 25% prevista dal comma 7 va maggiorata delle aliquote aggiuntive di cui all'articolo 2, comma 26, Legge 335/1995 (2,03%).
	Co.co.co. attività amministrativo-gestionali NON iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie.
26,07% (25% + 1,07%)	Lavoratore autonomo sportivo NON iscritto ad altre forme di previdenza obbligatorie. La percentuale del 25% va maggiorata delle aliquote aggiuntive di cui all'articolo 2, comma 26, Legge 335/1995 (1,07%).

MASSIMALI 2024

Per tutti, come evidenziato dall'Inps nella Circolare n. 24 in esame:

- il massimale di reddito contributivo annuo per il 2024 è pari a 119.650 euro (era 113.520 euro per il 2023);
- il minimale di reddito annuo per l'accredito contributivo, sul quale si versa la contribuzione soggettiva obbligatoria, è pari a 18.415 euro (era 17.504 euro per il 2023).

Quanto ai lavoratori sportivi del settore dilettantistico, il comma 3 bis dell'articolo 16, D.L. 145/2023 (c.d. decreto anticipi), reca l'interpretazione autentica del comma 2 dell'articolo 33 del D.lgs. 36/2021, prevedendo che la misura dei contributi dovuti dai datori di lavoro in favore dei lavoratori subordinati sportivi iscritti al Fondo pensioni lavoratori sportivi si

interpretino nel senso che detti lavoratori, a prescindere dalla qualifica professionale, sono soggetti all'applicazione del massimale annuo della base contributiva, per le tutele di cui ai commi 3, 4 e 5 dell'articolo 33 del D.lgs. 36/2021 (malattia, maternità, assegni al nucleo familiare e Naspi). In altre parole, agli stessi lavoratori è riconosciuto il massimale annuo contributivo già previsto per gli iscritti alla gestione separata Inps.

Le prossime scadenze



15 marzo 2024

ROTTAMAZIONE-QUATER

Termine entro cui versare le prime 3 rate non versate dai contribuenti.

18 marzo 2024

LIQUIDAZIONE IVA – SALDO ANNUALE

Termine per la liquidazione IVA riferita al mese di febbraio e versamento dell'imposta dovuta, oltre che del saldo IVA 2023, in un'unica soluzione o in forma rateale.

IRPEF – RITENUTE ALLA FONTE REDDITI LAVORO DIPENDENTE/AUTONOMO

Termine per versare le ritenute operate a febbraio relative a redditi di lavoro dipendente e assimilati (collaboratori coordinati e continuativi – codice tributo 1001) e delle ritenute operate a febbraio per redditi di lavoro autonomo (codice tributo 1040).

CERTIFICAZIONE UNICA

Termine entro cui inviare in via telematica il modello CU2024 per i dati fiscali e previdenziali relativi alle certificazioni di lavoro dipendente, assimilati e assistenza fiscale e alle certificazioni di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi corrisposti nel 2023.

TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE

Termine per versare la tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione in misura forfettaria dei libri e registri delle società di capitali e dei consorzi tra enti.

25 marzo 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.
