

DALLA LEGGE DI BILANCIO 2024 AI PRIMI DECRETI DELEGATI DI ATTUAZIONE DELLA RIFORMA FISCALE

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

1. LA ROTTAMAZIONE DEL MAGAZZINO	3
1.1. AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE.....	3
1.2. AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	3
1.3. TECNICHE DI ADEGUAMENTO.....	3
1.4. PROFILI IMPOSITIVI	5
1.5. EFFETTI DELLA ROTTAMAZIONE DEL MAGAZZINO E ANALISI DI CONVENIENZA.....	6
1.6. ESERCIZIO DELL'OPZIONE E VERSAMENTO DELLE IMPOSTE.....	8
2. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE E COOPERATIVE COMPLIANCE.....	9
2.1. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE - AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	9
2.1.1. Soggetti a cui si applicano gli ISA.....	10
2.1.2. Soggetti forfetari.....	11
2.2. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE - PROCEDURA	11
2.3. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE - GLI EFFETTI DELL'ACCETTAZIONE DELLA PROPOSTA PER IL CONTRIBUENTE E PER L'AGENZIA DELLE ENTRATE	12
2.4. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE - ANALISI DELLA CONVENIENZA.....	14
2.5. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE - CESSAZIONE E CAUSE DI DECADENZA	15
2.6. LA COOPERATIVE COMPLIANCE (CENNI).....	17
2.6.1. L'adempimento collaborativo per i soggetti di grandi dimensioni.....	17
2.6.2. L'adempimento collaborativo per gli altri soggetti.....	18
2.6.3. I requisiti per l'accesso al regime	18
2.6.4. I doveri di chi accede al regime per i grandi contribuenti	19
2.6.5. Gli effetti dell'adesione al regime per i grandi contribuenti	19
2.6.6. Il regime sanzionatorio per i grandi contribuenti.....	19
2.6.7. Gli effetti premiali per i grandi contribuenti	20
2.6.8. Procedure	21
3. MISURE DI SOSTEGNO ALLE IMPRESE: SUPER DEDUZIONE PER LE ASSUNZIONI E TAX CREDIT	21
3.1. MAXI DEDUZIONE PER LE NUOVE ASSUNZIONI	21
3.1.1. Ambito soggettivo di applicazione.....	22
3.1.2. Ambito oggettivo di applicazione	22
3.2. CREDITI DI IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE (CENNI).....	24
4. LIMITI ALLA COMPENSAZIONE E REVISIONE DELLA RISCOSSIONE.....	25
4.1. DIVIETO DI COMPENSAZIONE IN PRESENZA DI CARICHI DI RUOLO	25
4.1.1. Quando scatta il divieto	26
4.1.2. Quantificazione della soglia dei € 100.000	26
4.1.3. Pagamenti parziali	27
4.1.4. Conseguenze dell'indebita compensazione.....	27
4.2. ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI UTILIZZARE I SERVIZI TELEMATICI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE PER LA PRESENTAZIONE DEI MODELLI F24	28
4.3. ESTENSIONE ALLA COMPENSAZIONE DEI CREDITI INPS E INAIL	28
4.4. INTRODUZIONE DI UN TERMINE INIZIALE PER LA COMPENSAZIONE DEI CREDITI INPS E INAIL	28

4.5. REVISIONE DELLA RISCOSSIONE	29
4.5.1. <i>Direttive sul piano dell'organizzazione del servizio di riscossione</i>	29
4.5.2. <i>Direttive sul piano della procedura esecutiva</i>	30
5. PROCESSO DI AVVICINAMENTO DEI VALORI FISCALI E QUELLI CIVILISTICI: ANCORA SOLO PER I BILANCI SOGGETTI A REVISIONE LEGALE? (ART. 9, L 111/2023)	32
6. ABOLIZIONE DELL'ACE.....	34
6.1. ABOLIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE.....	34
6.2. PER IL 2023 ULTIMA ACE DA CALCOLARE	35
7. MANCATA PROROGA PER GLI INVESTIMENTI 4.0.....	36

1. LA ROTTAMAZIONE DEL MAGAZZINO

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 78-85, L N. 213/2023

EFFICACIA TEMPORALE:

NEL BILANCIO DELL'ESERCIZIO IN CORSO AL 30.09.2023 (PER I SOLARI NEL 2023)

La Legge di Bilancio 2024 ripropone, dopo ben 24 anni (l'ultima volta è stata nella Finanziaria 2000) la possibilità di regolarizzare le rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. È prevista, dunque, la facoltà sia di eliminare esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi, sia di iscrivere esistenze iniziali in precedenza omesse.

1.1. Ambito soggettivo di applicazione

Possono fruire della disposizione in commento gli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali e, quindi, in buona sostanza, agli OIC adopter, purché in contabilità ordinaria.

Date le specificità dell'istituto in commento, parrebbero escluse dalla presente normativa le imprese in contabilità semplificata, in quanto le variazioni delle rimanenze non concorrono alla formazione del reddito d'impresa. Infatti, in applicazione del principio di cassa, le spese per le merci rilevano nel periodo d'imposta in cui è effettuato il pagamento.

1.2. Ambito oggettivo di applicazione

Ai sensi dell'art. 1, co. 78, della L n. 213/2023, l'adeguamento può riguardare i beni di cui all'art. 92 del TUIR.

Si tratta, quindi, delle rimanenze:

- dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa [art. 85 co. 1 lett. a) del TUIR];
- delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione [art. 85 co. 1 lett. b) del TUIR] e ciò a prescindere dal metodo di valutazione utilizzato (LIFO, FIFO o costi specifici).

Posto che la norma letteralmente consente di regolarizzare i "beni" di cui al citato art. 92 del TUIR, si ritengono conseguentemente *escluse* le rimanenze relative:

- alle commesse infrannuali (cioè, di durata inferiore ai 12 mesi), ancora in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, valutate in base alle spese sostenute (ex art. 92, co. 6, del TUIR);
- alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, valutate in base all'art. 93 del TUIR.

Tali esclusioni sono state confermate *illo tempore* dalla C.M. 01.06.2000 n. 115/E.

1.3. Tecniche di adeguamento

Operativamente, l'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire tramite due modalità:

- ➔ con eliminazione dalle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;

➔ con l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

Parrebbe possibile evincere, dal testo normativo, che l'adeguamento possa riguardare contemporaneamente ipotesi di eliminazione e di iscrizione di esistenze iniziali, ma su categorie diverse.

■ ELIMINAZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

Atteso che, in base al dato letterale, la regolarizzazione può riguardare quantità "o" valori, possono presentarsi i due seguenti casi:

- 1) **valutazione** nel bilancio 2022 [e nella contabilità di magazzino (ove tenuta)], di giacenze quantitativamente effettive, ma a un **costo** unitario superiore a quello reale:

ESEMPIO

Si supponga che, nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2022, Alfa S.r.l. abbia iscritto rimanenze finali di semilavorati per un totale di € 45.000 derivanti da 1.500 unità in corso di produzione, ognuna valorizzata ad un costo di € 30.

In realtà, il costo unitario di valorizzazione è non corretto, posto che il costo di produzione, misurato nell'ultima fase di lavorazione terminata a fine 2022, ammonta a € 20. Pertanto, il valore delle esistenze iniziali all'1.1.2023 deve essere adeguato a € 30.000,00, stornando l'eccedenza di € 15.000.

- 2) **indicazione**, nel bilancio 2022 [e nella contabilità di magazzino (ove tenuta)], di **quantità** superiori a quelle effettive:

ESEMPIO

Si ipotizzi che, nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2022, Beta S.r.l. abbia esposto rimanenze finali di materie prime pari a € 50.000,00, valorizzando 5.000 unità al costo medio unitario di acquisto pari a € 10. In verità, le unità effettive ammontano a 4.000. Avvalendosi della disposizione in commento, le rimanenze iniziali all'1.1.2023 vengono adeguate a un valore di € 40.000, stornando l'eccedenza di € 10.000.

Come, se si legge il testo della norma, parrebbe non dover essere possibile procedere con l'adeguamento contestuale di quantità e valori, ma sul punto è necessario attendere chiarimenti ufficiali.

■ ISCRIZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

La seconda tipologia di adeguamento riguarda l'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse, consentendo di ottenere il riconoscimento di costi che, altrimenti, non avrebbero rilevanza fiscale.

Stando alla lettera della norma, sembrerebbe possibile soltanto regolarizzare quantità inferiori a quelle reali e non, invece, adeguare valori precedentemente sottostimati. In senso conforme, si era espressa in passato la C.M. n. 115/E/2000 (§ 4.2), osservando che, in caso contrario, si sarebbe configurata una mera rivalutazione di magazzino¹.

¹ La questione dovrebbe però essere nuovamente esaminata tenendo conto che, in diversi casi, la sotto-valutazione potrebbe essere attuata, senza alcuna manipolazione delle quantità indicate nelle scritture di magazzino, mediante un errato calcolo (colpevole o incolpevole) del costo di acquisto o di produzione (ad esempio escludendo talune voci di costo oppure computandone altre in misura

ESEMPIO

Si pensi a Gamma S.r.l. che, nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31.12.2022, ha iscritto rimanenze finali di semilavorati per un totale di € 45.000 derivanti da 1.500 unità in corso di produzione, ognuna valorizzata ad un costo di € 30. In verità, le unità ammontavano a 1.600. Pertanto, il valore delle esistenze iniziali all'1.1.2023 viene adeguato a € 48.000, iscrivendo nuovi valori per € 3.000 euro

1.4. Profili impositivi

Le imposte dovute sono conteggiate in modo diverso, a seconda della tecnica di regolarizzazione.

■ ELIMINAZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

Nel caso dell'eliminazione di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorre provvedere al versamento

- 1) dell'IVA²;
- 2) di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP.



L'**IVA** è determinata applicando l'**aliquota media** riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività, che sarà determinato da un successivo decreto.

L'aliquota media IVA è ottenuta tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali dal rapporto tra:

IVA su operazioni imponibili - Iva relativa alla cessione di beni ammortizzabili

Volume d'affari + operazioni non soggette a IVA + operazioni non soggette a dichiarazione

Pertanto, il costo dell'adeguamento, a titolo di IVA, è dato dal seguente prodotto:

IVA = aliquota media IVA per il 2023 × valore eliminato × coefficiente di maggiorazione

ESEMPIO

Ipotizzando che la rettifica porti il valore delle giacenze iniziali da euro 100.000 a euro 60.000 e che il coefficiente di maggiorazione sia pari a 1,48, l'Iva (aliquota media 22%) da versare sarà pari a: $[(40.000 \times 1,48) \times 22\%] = € 13.024$.

In occasione della precedente regolarizzazione, la C.M. n. 115/E/2000 (§ 4.1) si era pronunciata altresì per l'indeducibilità dell'IVA dovuta a seguito dell'adeguamento: resta da capire se l'Agenzia riterrà di confermare tale impostazione.

non corretta). In queste situazioni, il fatto di riportare il valore delle rimanenze al costo correttamente quantificato non genererebbe nessuna rivalutazione.

² La circostanza che venga richiesto anche il pagamento dell'IVA presuppone che i valori contabilizzati come rimanenze, ma inesistenti, attengano a vendite non registrate, in relazione alle quali, a fronte della sottrazione di ricavi a valle, si presume anche una corrispondente omissione nella imputazione dei costi a monte (proprio quest'ultima, infatti, può aver determinato una artificiosa lievitazione del valore delle giacenze dei beni in rimanenza).



Quanto all'**IMPOSTA SOSTITUTIVA**, la relativa aliquota è unica e fissata al **18%**, da applicare sulla differenza tra:

(il valore eliminato x il suddetto coefficiente di maggiorazione) - il valore del bene eliminato

ESEMPIO

Ipotizzando, sempre, che la rettifica porti il valore delle giacenze iniziali da euro 100.000 a euro 60.000 e che il coefficiente di ricarico sia pari a 1,48, il margine sarà dato dalla differenza tra il ricavo presunto e le rimanenze stornate) e dunque

$[(40.000 \times 1,48) - 40.000] = 19.200$.

L'imposta sostitutiva sarà dunque pari a $(19.200 \times 18\%) = € 3.456$.

L'imposta sostitutiva è indeducibile dalle imposte sui redditi e relative addizionali e dall'IRAP.

■ ISCRIZIONE DI ESISTENZE INIZIALI

Se si procede all'iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse, il contribuente deve provvedere al pagamento della sola imposta sostitutiva del 18%, da calcolare sull'**intero** valore iscritto, senza dunque alcuna maggiorazione in base ai coefficienti.

La norma, in sostanza, non presume che l'impresa abbia acquistato la merce non dichiarata senza regolare fattura, ma semplicemente che abbia occultato quantità e valori esistenti a fine esercizio.

Qualora, per talune categorie di beni in giacenza, si proceda alla eliminazione di valori e per altre alla iscrizione di nuove attività, le imposte si calcoleranno distintamente con le modalità dovute per ciascuna correzione.

1.5. Effetti della rottamazione del magazzino e analisi di convenienza

Nella procedura di regolarizzazione del magazzino, si pongono problematiche di **convenienza fiscale**, per le quali è fondamentale verificare il costo rappresentato dalla imposta sostitutiva, ma anche questioni di carattere prettamente civilistico, legate alla contabilizzazione della differenza dal valore delle giacenze e, soprattutto, legate al rapporto soci e terzi versus amministratori, sindaci e revisori.

In merito al primo tema, quello della **CONVENIENZA FISCALE**, occorre tener presente che, nel caso di riduzione del magazzino, l'ipotesi a monte è rappresentata da una cessione "in nero" che avrebbe prodotto (se fosse avvenuta regolarmente) reddito imponibile ed Iva dovuta. Per quanto riguarda il reddito imponibile, l'imposta sostitutiva del 18% costituisce certamente un risparmio, rispetto al gravame fiscale ordinario pari al 27,9% = (24% Ires + 3,9% Irap), la cui base imponibile è esattamente il differenziale tra il magazzino contabile sovrastimato e il magazzino reale, incrementato da un coefficiente che verrà determinato con apposito decreto dirigenziale³.

³ È chiaro che, se tale incremento forfettario rispecchierà la percentuale fissata del precedente decreto (risalente al 2000) potrà essere un carico tributario sopportabile, basti pensare che, nel caso del settore di vendita al dettaglio di abbigliamento, il margine di ricarico era fissato al 30%, probabilmente inferiore al ricarico reale.

L'ipotesi contraria, cioè l'incremento del magazzino contabile, presenta un carico di imposta sostitutiva decisamente inferiore, poiché la fattispecie a monte è quella della mancata contabilizzazione di acquisti e, dunque, il maggiore magazzino genererà Iva dovuta ed imposte sul reddito solo quando la merce verrà venduta. In realtà, nella prassi operativa non sempre la sottovalutazione del magazzino è motivata dalla mancata contabilizzazione di acquisti "in nero", ma è giustificata dalla volontà di ridurre il reddito imponibile facendo figurare merce venduta (che in realtà giace in magazzino) con una percentuale di ricarico molto più bassa rispetto a quella reale. In tutti i casi, tuttavia, l'imposta sostitutiva è sempre il 18% (da applicarsi sulla mera differenza di magazzino, senza ricarichi) ed è proprio questo l'unico gravame della regolarizzazione.

La seconda questione da risolvere è quella **CONTABILE**, per la quale occorre prima di tutto capire se siamo di fronte (o meno) ad un errore. Al riguardo, non sembrano sussistere dubbi che la fattispecie in oggetto è, a tutti gli effetti, un errore contabile, se solo si richiama la definizione contenuta nel principio contabile OIC 29 (par 44)⁴: ci si trova, infatti, in una situazione in cui le informazioni per una corretta valutazione del magazzino erano tutte presenti e disponibili per gli amministratori che volutamente, o per negligenza, hanno deciso di alterare il valore delle giacenze.

Una volta appurato che siamo di fronte ad un errore contabile, il tema successivo è quello della sua correzione, con l'obbligo di valutare se esso sia "rilevante" (con passaggio a patrimonio netto) o "irrilevante" (con rilevazione a Contro economico⁵).

L'art. 1 co. 83 della L n. 213/2023 disciplina gli **EFFETTI** della regolarizzazione, stabilendo che:

- 1) **non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere**: il minor o maggior valore indicato per le esistenze iniziali relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 non comporta l'applicabilità delle sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie quali, ad esempio, l'irregolare tenuta delle scritture contabili, la presentazione di dichiarazione infedele, l'omessa fatturazione o registrazione di operazioni imponibili.

In passato, con la C.M. 115/E/2000, era stato chiarito che, per via dell'ampia formulazione della norma, l'adeguamento non doveva ritenersi rilevante neppure ai fini delle sanzioni di natura civile e penale. Pertanto, fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria, si ritiene che l'adeguamento non costituisca notizia di reato ai sensi dell'articolo 331 del codice di procedura penale, né ammissione di eventuale responsabilità penale da parte del contribuente o del suo rappresentante legale⁶.

⁴⁴ Per il quale "Un errore consiste nell'impropria o mancata applicazione di un principio contabile se, al momento in cui viene commesso, le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione sono disponibili".

⁵ In caso di errori non rilevanti, posto che gli stessi presuppongono l'esistenza di una violazione tributaria, la correzione "al ribasso" non potrà dar luogo, anche se rilevata come onere del conto economico, ad alcuna deduzione (cfr. C.M. n. 115/E/2000, par. 4.1). Nel caso, invece, di maggiori valori che vengono iscritti, la tassazione della corrispondente sopravvenienza attiva si esaurirà attraverso l'assoggettamento dell'intero valore emerso, che si riversa poi come nuovo, maggior costo dell'esercizio 2023, all'imposta sostitutiva. Se si è interessato il conto economico (correzione di errore non rilevante), si effettuerà una variazione in diminuzione nelle dichiarazioni fiscali.

⁶ Ciò posto, è opportuno osservare che eventuali conseguenze sotto il profilo civile e penale potrebbero derivare dagli eventuali effetti indiretti della regolarizzazione, come emerge implicitamente dalla locuzione fermo restando l'ordinario potere dell'autorità giudiziaria. adoperata dal citato documento di prassi. È il caso, ad esempio, di una futura indagine per reati di natura fallimentare; tra gli elementi utilizzabili a sostegno dell'accusa potrebbe porsi l'adeguamento del magazzino come prova della normale iscrizione di valori non veritieri (i quali, anche se di per sé non sono suscettibili di effetti sanzionatori, potrebbero contribuire alla formazione

Le criticità paiono, invece, emergere in relazione ai profili di responsabilità di amministratori, sindaci e/o revisori, con riferimento ai bilanci in cui sono state iscritte rimanenze inesistenti per quantità e/o valori. Infatti, non sembra che una generica copertura da “sanzioni”, ancorché “di ogni genere” possa impedire a soci, creditori o altri stakeholders di agire nei confronti del redattore dei bilanci, qualora essi dimostrino di aver subito un danno dall’aver fatto affidamento sui dati (non corrispondenti al vero) riportati in tali documenti. (ex art. 2395 c.c.).

Analoghe considerazioni sono proponibili nei confronti dei sindaci e/o dei revisori.

È per questo che, salvo non vengano effettuate delle modifiche alla norma, vi sono delle perplessità sull’effettiva convenienza di tale istituto nelle società di capitali;

- 2) **i valori risultanti dall’adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 30.9.2023**: ne deriva che il valore delle esistenze iniziali di magazzino da indicare nei modelli REDDITI 2024, IRAP 2024 e ISA 2024 in sede di dichiarazione deve tenere conto dell’adeguamento effettuato e i valori risultanti dallo stesso, nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell’accertamento in riferimento a periodi di imposta precedenti;
- 3) **la regolarizzazione non ha effetto, nel limite del valore iscritto o eliminato, sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino all’1.1.2024**: si viene a creare, in buona sostanza, una sorta di franchigia per gli eventuali accertamenti relativi a detti periodi d’imposta.

In pratica, ciò significa che il Fisco non potrà contestare una sopravvalutazione di rimanenze (quale indicatore di vendite non fatturate) in anni precedenti, il 2023 prendendo a base della contestazione la rettifica operata nel 2023. D’altro canto, non si potrà accertare l’iscrizione di rimanenze per importi inferiori al minimo previsto dall’art. 92 del TUIR, motivando il rilievo con richiamo alla emersione dei valori effettuata in applicazione della norma in esame.

Peraltro, la citata franchigia rileva unicamente per gli accertamenti riferibili alle rimanenze di cui all’art. 92 del TUIR, mentre nessuna rilevanza potrà, invece, assumere se i rilievi formulati dagli uffici si riferiranno ad altre componenti positive e negative non oggetto dell’adeguamento in commento.

L’irrelevanza dell’adeguamento sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data dell’1.1.2024 riguarda anche periodi di imposta diversi da quello in corso al 30.9.2023, purché contenenti rilievi fiscali relativi ai beni di cui all’art. 92 del TUIR. A tal fine assumono rilevanza tutti i processi verbali (anche quelli giornalieri) relativi ad operazioni di verifica consegnati fino all’1.1.2024 al contribuente o a persona abilitata a sottoscriverli.

1.6. Esercizio dell’opzione e versamento delle imposte

L’adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d’imposta in corso al 30.9.2023 (cioè, nei modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024).

del giudizio del magistrato sul comportamento tenuto negli anni dal contribuente, che, ben difficilmente, potrà sostenere di non essere solito a tali pratiche, in presenza di un adeguamento volontario.

Le imposte dovute vanno versate in due rate di pari importo:

- a) la prima, entro il termine previsto per il versamento a **saldo** delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (verosimilmente il 30 giugno 2024, per i soggetti "solari");
- b) la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024 (il 30 novembre 2024, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

In caso di mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini previsti, conseguirà, a norma dell'art. 1, co. 82, della L. n. 213/2023, l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle:

- somme non pagate e dei relativi interessi;
- sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

La C.M. 115/E/2000 (§ 6) ha precisato che la liquidazione delle imposte dovute ed il riscontro della regolarità dei versamenti sono effettuati ai sensi dell'art. 36-*bis* del D.P.R. 600/1973, per l'imposta sostitutiva, e ai sensi dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972, per l'IVA (si tratta della c.d. liquidazione automatica.).

Si applicano, quindi, le disposizioni contenute nell'art. 2, co. 2, del D.Lgs. n. 462/1997; di conseguenza, l'iscrizione a ruolo non è eseguita se il contribuente provvede ad effettuare il versamento delle somme non pagate e dei relativi interessi, unitamente all'ammontare della sanzione ridotta ad un terzo, entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione relativa all'esito della liquidazione (c.d. avviso bonario.). È in ogni caso ammesso il ravvedimento ai sensi dell'art. 13 della D.Lgs. n. 472/1997.

2. CONCORDATO PREVENTIVO BIENNALE E *COOPERATIVE COMPLIANCE*

RIFERIMENTI NORMATIVI:	- PER IL CPB, TITOLO II DELLO SCHEMA DI DECRETO ATTUATIVO SULL'ACCERTAMENTO; - PER LA COOPERATIVE COMPLIANCE, D.LGS. N. 221//2023
-------------------------------	--

EFFICACIA TEMPORALE:	DAL 2024
-----------------------------	----------

2.1. *Concordato preventivo biennale - Ambito soggettivo di applicazione*

Nell'ambito delle disposizioni attuative della Legge n. 111/2023, è stato approvato (ma non ancora pubblicato) in via preliminare il Decreto delegato contenente disposizioni in materia di procedimento accertativo.

La legge Delega n. 111/2023 inizialmente individuava, come contribuenti interessati, i "*soggetti di minore dimensione*" e il relativo schema di decreto delegato successivamente ha ripreso tale concetto con l'art. 6 (rubricato "*Finalità*"), che consente l'accesso al nuovo istituto ai "*contribuenti di minori dimensioni, titolari di reddito di impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato*".

Entrambi i citati interventi normativi, però, non contengono una vera definizione esplicita di “contribuente minore”, ma il perimetro di applicazione del nuovo istituto può essere individuato indirettamente, sulla base della struttura del concordato preventivo biennale prevista dallo schema di decreto delegato.

Dall’analisi delle disposizioni in commento, infatti, emerge che il nuovo istituto è riservato a due categorie di contribuenti: i soggetti per i quali si applicano gli ISA (con affidabilità fiscale alta) e i contribuenti forfetari di cui alla L. 190/2014 e può trattarsi quindi di imprenditori o lavoratori autonomi individuali, società di persone e soggetti assimilati ai sensi dell’art. 5 del TUIR, società di capitali ed enti commerciali.

La caratteristica di “contribuente minore” ai fini dell’accesso al concordato preventivo biennale non discenderebbe puramente dal rispetto di limiti reddituali, realizzandosi per esclusione: in altre parole, i soggetti a cui non sono applicabili né gli ISA, né il regime forfetario non sono considerati “contribuenti minori” e, pertanto, non possono beneficiare del nuovo istituto.

Tale conclusione, benché supportata da un testo normativo chiaro, non trova però corrispondenza nelle dichiarazioni che, nei mesi scorsi, ha rilasciato il Sottosegretario Leo, che di converso ha fatto riferimento, con la locuzione citata, a tutti i soggetti con ricavi annui inferiori alla soglia ISA di € 5.164.569.

Si consideri, tuttavia, che la disciplina del concordato preventivo è subordinata all’adozione di ulteriori interventi normativi (in particolare, un decreto del MEF e un provvedimento dell’Agenzia delle Entrate); di conseguenza, non si esclude che in futuro potranno esserci nuove o più specifiche indicazioni in merito alla platea dei soggetti interessati.

2.1.1. Soggetti a cui si applicano gli ISA

Un tanto premesso, l’art. 10 dello Schema di decreto stabilisce che possono accedere al CPB, tra i soggetti ai quali sono applicabili gli ISA, quelli che, con riferimento al periodo d’imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta (e, dunque, nel 2023):

- ottengono⁷ un punteggio di affidabilità fiscale **almeno pari a 8**;
- non hanno debiti tributari ovvero hanno estinto i debiti tributari / contributivi di importo complessivamente pari o superiore a € 5.000 (compresi interessi e sanzioni) entro il termine di accettazione della proposta.

Sono comunque ammessi al concordato i soggetti che hanno debiti pari o superiori a € 5.000, purché oggetto di provvedimenti di sospensione / rateazione.

Per tali soggetti, parrebbe logico che gli imponibili di riferimento sui quali costruire la proposta siano quelli dichiarati dal contribuente, considerato che il medesimo è giudicato dallo strumento come “affidabile” e meritevole di premialità.

Sono di converso *esclusi* dalla procedura del concordato i soggetti per i quali sussiste una delle seguenti fattispecie:

- omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in uno dei 3 anni precedenti a quelli di applicazione del concordato;

⁷ Vuoi naturalmente, vuoi per effetto della dichiarazione di ulteriori componenti positivi per migliorare il punteggio ISA ai sensi dell’art. 9-bis, co. 9, D.L. n. 50/2017.

- condanna per reati in materia di imposte sui redditi e IVA di cui al D.Lgs. n. 74/2000, false comunicazioni sociali di cui all'art. 2621 c.c., riciclaggio / impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita / autoriciclaggio ex artt. 648-bis, 648-ter e 648-ter 1, c.p.c., commessi nei 3 anni precedenti a quelli di applicazione del concordato.

2.1.2. Soggetti forfetari

I soggetti forfetari di cui all'art. 1, commi da 54 a 89, Legge n. 190/2014, accedono al CPB in base alle seguenti modalità (che ricalcano quelle applicabili ai soggetti ISA).

Non possono accedere al CPB i soggetti forfetari che:

- ☒ hanno iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta;
- ☒ non possiedono il requisito previsto per i soggetti ISA (non aver debiti tributari / previdenziali ovvero aver estinto quelli che tra essi sono di importo complessivamente pari o superiore a € 5.000), o per i quali sussiste una delle predette cause di esclusione (mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei 3 periodi d'imposta precedenti / condanna per uno dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA, falso in bilancio, riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio, commessi nei 3 periodi d'imposta antecedenti).

2.2. Concordato preventivo biennale - Procedura

Ai sensi dell'art. 7 della Bozza di Decreto in esame, per l'applicazione del CPB, l'Agenzia delle Entrate formula una proposta per la definizione biennale del reddito d'impresa / lavoro autonomo e del valore della produzione netta.

STEP N. 1 - PROCEDURE INFORMATICHE DI AUSILIO

Entro il **15 marzo** di ciascun anno, l'Agenzia mette a disposizione dei contribuenti / intermediari, appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato.

La successiva indicazione in dichiarazione dei redditi di dati non corrispondenti a quelli comunicati, ai fini della definizione della proposta di concordato, impedisce l'accesso al concordato.

Per il primo anno di applicazione, i programmi informatici sono resi disponibili entro il 30 aprile.

A tal riguardo è prevista l'emanazione:

- di un Provvedimento dell'Agenzia per la definizione delle modalità di comunicazione e dei dati da trasmettere;
- di un Decreto, con cui il MEF individua i periodi d'imposta per i quali la metodologia approvata consente di definire la proposta di CPB.

FASE 2 - INVIO DATI PER LA DEFINIZIONE DELLA PROPOSTA

Entro il **20 giugno** (ossia entro il decimo giorno precedente il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi / IRAP) vanno inviati i dati all'Agenzia per la definizione della proposta di concordato.

Per il primo anno di applicazione l'invio dei dati ai fini della definizione della proposta di concordato va effettuato entro il 21 luglio.

FASE 3 - FORMULAZIONE DELLA PROPOSTA

La proposta di concordato è elaborata e comunicata dall'Agenzia al contribuente attraverso i predetti programmi informatici entro il 5 giorni dall'invio dei dati da parte del contribuente vale a dire al massimo entro il **25 giugno** (ossia entro il quinto giorno precedente il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi / IRAP).

Per il primo anno di applicazione la proposta di concordato è comunicata entro il 26 luglio.

La proposta è elaborata sulla base di una metodologia (approvata dal MEF) che valorizza le informazioni già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi.

Ai fini dell'elaborazione della predetta proposta, l'Agenzia, oltre ai dati forniti dal contribuente, acquisisce ulteriori dati dalle banche dati nella sua disponibilità e di altri soggetti pubblici.

FASE 4 - ADESIONE / DINIEGO ALLA PROPOSTA

Il contribuente può aderire alla proposta di concordato entro il **30 giugno** (vale a dire entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi / IRAP).

Per il primo anno di applicazione il termine di adesione è differito al 31 luglio⁸.

2.3. Concordato preventivo biennale - Gli effetti dell'accettazione della proposta per il contribuente e per l'Agenzia delle Entrate

Con l'accettazione delle due basi imponibili (reddito d'impresa/lavoro autonomo e valore della produzione ai fini IRAP, logicamente, per tale ultima imposta limitata ai soggetti diversi dalle persone fisiche) e il rispetto dell'impegno a dichiarare le stesse, si "cristallizza" ad esse il relativo debito tributario, compresi i versamenti dei contributi previdenziali calcolati come percentuale del reddito d'impresa o di lavoro autonomo.

Come detto, in caso di accettazione della proposta il contribuente (ISA o forfetario che sia) deve dichiarare gli importi concordati nella dichiarazione dei redditi / IRAP (ove dovuta) relativa ai periodi d'imposta oggetto dello stesso.

➡ Per quanto concerne il **REDDITO DI LAVORO AUTONOMO**, quello proposto al soggetto ISA è individuato con riferimento alle regole ordinarie di cui all'art. 54, comma 1, TUIR, senza considerare:

- ☒ plusvalenze / minusvalenze di cui ai commi 1-bis e 1-bis.1 del citato art. 54;
- ☒ redditi / quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone / associazioni professionali di cui all'art. 5, TUIR.

Il saldo netto tra le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi derivanti dalle predette partecipazioni determina una corrispondente variazione del reddito concordato.

Per il soggetto forfetario, come accennato non sono previste particolari regole diverse rispetto a quelle proprie del suo regime.

Il reddito minimo concordato non può in ogni caso essere inferiore a € 2.000.

In caso di società semplici / soggetti equiparati ai sensi dell'art. 5, TUIR, il limite di € 2.000 è ripartito tra i soci / associati in base alle relative quote di partecipazione.

⁸ Per il primo anno di applicazione del concordato preventivo biennale, per i soggetti con ricavi / compensi non superiori a € 5.164.569, esercenti attività per le quali sono stati approvati gli ISA, è previsto il differimento dal 30 giugno al 31 luglio del termine di versamento delle imposte risultanti dalle dichiarazioni dei redditi / IRAP / IVA, senza alcuna maggiorazione.

➡ Il reddito d'impresa proposto al soggetto ISA è individuato con riferimento alle regole ordinarie, a seconda della tipologia di contabilità adottata (ordinaria / semplificata), senza considerare:

- ☒ plusvalenze / sopravvenienze attive, nonché minusvalenze / sopravvenienze passive;
- ☒ redditi / quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone / associazioni professionali di cui all'art. 5, TUIR, ovvero in società / enti di cui all'art. 73, comma 1, TUIR.

Il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze e le sopravvenienze passive nonché i redditi derivanti dalle predette partecipazioni determina una corrispondente variazione del reddito concordato.

Le perdite fiscali conseguite nei periodi d'imposta precedenti riducono il reddito in base alle disposizioni contenute negli artt. 8 e 84, TUIR.

Per il soggetto forfetario, come accennato non sono previste particolari regole diverse rispetto a quelle proprie del suo regime.

Anche in questo caso, il reddito assoggettato a imposizione non può essere inferiore a € 2.000.

In caso di snc / sas / associazioni professionali ex art. 5, TUIR, nonché di società di capitali trasparenti di cui agli artt. 115 e 116, TUIR, il limite di € 2.000 è ripartito tra i soci / associati in base alle relative quote di partecipazione.

➡ VALORE DELLA PRODUZIONE NETTA AI FINI IRAP

Il valore della produzione netta ai fini IRAP proposto al soggetto è individuato in base alle regole ordinarie contenute nel D.Lgs. n. 446/1997, senza considerare le plusvalenze / sopravvenienze attive, nonché le minusvalenze / sopravvenienze passive.

Il saldo netto tra le plusvalenze, le sopravvenienze attive, le minusvalenze e le sopravvenienze passive determina una corrispondente variazione del valore della produzione netta concordato.

Il valore della produzione netta minimo concordato non potrà essere inferiore alla citata soglia di € 2.000

L'adesione al concordato non produce effetti ai fini IVA (la cui applicazione avviene in base alle regole ordinarie).

L'accettazione della proposta obbliga al rispetto del concordato anche i soci / associati dei soggetti di cui agli artt. 5, 115 e 116, TUIR (società di persone, associazioni professionali, ecc.).

I soggetti ISA dovranno in ogni caso adempiere agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi, e all'obbligo di comunicazione dei dati mediante la presentazione dei modelli ISA; i contribuenti forfetari continueranno ad essere soggetti agli obblighi propri del regime forfetario di cui all'art. 1 commi da 54 a 89 della L. 190/2014.

Decorso il biennio oggetto di concordato, al sussistere dei predetti requisiti e in assenza di cause di esclusione, l'Agenzia delle Entrate formula una nuova proposta di concordato relativa al biennio successivo, a cui il soggetto può aderire entro il 30 giugno.

Rispetto a quelli oggetto di concordato, **non rilevano** ai fini della determinazione delle imposte sui redditi / IRAP / contributi previdenziali, gli eventuali maggiori / minori:

- i redditi effettivi
- i valori della produzione netta effettivi.

È possibile, però, versare i contributi sul reddito effettivo se di importo superiore a quello concordato.

Per i periodi d'imposta oggetto di concordato, ai soggetti che aderiscono alla proposta dell'Agenzia sono riconosciuti i benefici premiali ISA (esclusione disciplina delle società non operative, esonero visto di conformità per compensazioni oltre € 50.000 / € 20.000, esclusione accertamenti basati su presunzioni semplici, ecc.), salvo il caso in cui ricorrano le predette cause di decadenza.

L'Agenzia delle Entrate e la GdF programmano l'impiego di maggiore capacità operativa per intensificare l'attività di controllo nei confronti dei soggetti che non aderiscono al concordato preventivo biennale o ne decadono.

Per l'adesione al concordato preventivo biennale non si applica la disciplina di cui all'art. 2, D.L. n. 16/2012, in materia di comunicazioni e adempimenti formali.

Sul punto, nella Relazione Illustrativa del Decreto in esame è specificato che *“tenuto conto dell'estrema importanza che assume la tempestività nell'accettare la proposta di concordato nei tempi previsti dalla norma, occorre necessariamente escludere che il beneficio possa essere fruito o il regime applicato nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità”*.

Nel caso in cui le disposizioni normative facciano riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni / detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, va tenuto conto del reddito effettivo e non di quello concordato.

Il reddito effettivo rileva ai fini ISEE.

2.4. Concordato preventivo biennale - Analisi della convenienza

In questa fase è difficile capire quali possano essere gli elementi di cui tener conto per valutare la convenienza del CPB.

Certamente, l'istituto può avere un senso per i soggetti con redditi in fase espansiva, per i quali il periodo di imposta di riferimento è risultato particolarmente “fiacco” redditualmente parlando, sicché è agevole ritenere che per certo vi sarà un incremento nelle annualità successive.

Ma, paradossalmente, la convenienza del concordato potrebbe essere legata altresì anche alla volontà/capacità del contribuente di far emergere eventuali imponibili precedentemente occultati.

È interessante qui riportare un esempio comparso sulla stampa specializzata.

ESEMPIO

Vi sono tre contribuenti, A, B e C, soggetti ISA, tutti dotati dei requisiti utili a concretizzare la proposta e con il medesimo reddito dichiarato, ma con una differente possibilità/propensione a nascondere una parte del proprio reddito al Fisco.

In particolare:

- A dichiara integralmente e correttamente il proprio reddito,
- B riesce a celarne il 20%,

ESEMPIO

→ C il 40% (per semplificare supponiamo che il “nero” sia rappresentato integralmente da ricavi non dichiarati).

Ipotizziamo anche che a tutti e tre giunga la medesima proposta, che consiste in un incremento del 20% del reddito dichiarato nel 2023.

Tutti i soggetti non prevedono mutamenti nel proprio reddito o, almeno, non hanno informazioni sufficienti per una previsione attendibile (sarebbe, infatti, abbastanza semplice ragionare su situazioni di decisi incrementi o decrementi pressoché certi). Quale potrebbe essere il comportamento di questi tre soggetti di fronte alla proposta dell’Amministrazione finanziaria?

Pare che il **contribuente A** abbia ben poche motivazioni per accettare: dovrebbe versare le imposte su un reddito (e un valore aggiunto di produzione ai fini Irap) superiore a quello che, in base alle previsioni, produrrà effettivamente, a fronte di nessuna semplificazione contabile/dichiarativa e di un rischio accertamento già piuttosto modesto (voto ISA pari o superiore a otto) e, comunque, privo di un reale “effetto timore” (essendo la posizione fiscale corretta). Non pare che i benefici del “premiante” ISA (riconosciuti in automatico a chi aderisce al concordato) possano modificare la conclusione, anche perché, parzialmente o totalmente, il risultato ISA dovrebbe già assicurarli anche in assenza dell’accettazione.

Diversa è la posizione del **contribuente B**. Il 20% di reddito non dichiarato è esattamente quanto richiesto dalla proposta concordataria, ma il pensiero potrebbe essere: se fino ad ora non ci sono stati problemi perché non continuare così? L’intensificazione dei controlli “promessa” a chi non aderisce può effettivamente costituire un deterrente, ma solo in una situazione di altissima adesione, situazione che – almeno all’inizio – non sembra estremamente probabile e potrà essere verificata solo a consuntivo.

È possibile, comunque, che ci sia in parte l’“effetto novità” già conosciuto nei primi anni degli studi di settore, anche se non va dimenticato che anche B – con voto ISA pari almeno ad 8 – è un soggetto “credibile” quanto a dati fiscali dichiarati. Su semplificazioni e premialità si possono confermare gli stessi ragionamenti del contribuente A.

Infine, con riferimento al **contribuente C**, lo “scambio” potrebbe essere tra accettazione della proposta (con dimezzamento del “nero”) e mettersi al sicuro da accertamenti maggiormente probabili e dagli esiti rilevanti, anche in considerazione del fatto che, se il non dichiarato effettivamente scende al 20%, non si supera la soglia del 30% tale da far decadere retroattivamente il concordato. Accettando la proposta, il voto ISA non può che migliorare e, tra i benefici dell’adesione, la riduzione dei termini di accertamento sarà tra i più graditi.

2.5. Concordato preventivo biennale - Cessazione e cause di decadenza

Il concordato cessa di avere efficacia dal periodo d’imposta nel quale il contribuente:

- modifica l'attività svolta nel biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente, salvo che per la nuova attività sia prevista l'applicazione dello stesso ISA;
- in casi eccezionali (individuati dal MEF con apposito Decreto), realizza minori redditi effettivi / valori della produzione netta effettivi eccedenti il 60% di quelli oggetto di concordato.
- cessa l'attività.

Il concordato decade **per entrambi i periodi d'imposta** nel caso in cui:

- a seguito di accertamento, nei periodi d'imposta oggetto del concordato / in quello precedente, risultano attività non dichiarate o l'inesistenza / indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità come:
 - le violazioni constatate che integrano le fattispecie di reato in materia di imposte sui redditi e IVA ex D.Lgs. n. 74/2000, relativamente ai periodi d'imposta oggetto del concordato e ai 3 precedenti (la violazione non rileva se regolarizzata mediante ravvedimento);
 - la comunicazione inesatta / incompleta dei dati ISA, in misura tale da determinare un minor reddito / valore netto della produzione oggetto del concordato per un importo superiore al 30% (la violazione non rileva se regolarizzata mediante ravvedimento);
 - l'omessa presentazione della dichiarazione dei REDDITI / IRAP / IVA / mod. 770 per gli anni oggetto del concordato (la violazione non rileva se regolarizzata mediante ravvedimento);
 - la mancata / non tempestiva memorizzazione / trasmissione dei corrispettivi giornalieri, ovvero la memorizzazione / trasmissione con dati incompleti o non veritieri (art. 6, co. 2-bis, D.Lgs. n. 471/1997) / mancata emissione di documenti di trasporto ovvero emissione per importi inferiori a quelli reali (art. 6, comma 3, D.Lgs. n. 471/1997), contestate in numero pari o superiore a 3 (commesse in giorni diversi);
 - l'omessa tenuta / conservazione delle scritture contabili / documenti / registri previsti in materia di imposte dirette / IVA;
 - l'omessa installazione / manomissione del RT;
- a seguito di modifica / integrazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'art. 2, co. 8, D.P.R. n. 322/1998, i dati / informazioni dichiarate dal soggetto determinano una quantificazione diversa dei redditi / valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- ricorre una delle predette cause di esclusione (mancata presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei 3 periodi d'imposta precedenti / condanna per uno dei reati in materia di imposte sui redditi e IVA, falso in bilancio, riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita, autoriciclaggio, commessi nei 3 periodi d'imposta antecedenti) ovvero non sussista più il predetto requisito (ossia la non sussistenza di debiti tributari / previdenziali ovvero l'estinzione di quelli di importo complessivamente pari o superiore a € 5.000);

- omesso versamento delle imposte relative ai redditi / valore della produzione netta dovute a seguito dell'adesione al CPB (la violazione non rileva se regolarizzata mediante ravvedimento).

2.6. La cooperative compliance (cenni)

Il D.Lgs. n. 221/2023, pubblicato in GU n. 2 del 3 gennaio 2024 e recante i principi e i criteri per il potenziamento del regime di **adempimento collaborativo** (*cooperative compliance*) intende dare attuazione ai criteri e ai principi della Legge delega per la riforma fiscale (L. n. 111/2023), al fine di incentivare e promuovere la trasparenza e la *compliance*, consentendo all'Amministrazione finanziaria di

- acquisire tempestivamente informazioni su operazioni potenzialmente rischiose sotto il profilo fiscale e
- prevedendo, tra l'altro, l'impegno, da parte del contribuente, di dotarsi di un sistema certificato di controllo del rischio fiscale, ai fini di un corretto adempimento dei propri obblighi fiscali.

I vantaggi, per entrambe le parti, risiedono essenzialmente in un sollecito e preventivo esame dei casi dubbi e nella correlata riduzione dei controlli successivi e dell'eventuale contenzioso.

Per il contribuente è molto importante la certezza preventiva che deriva dalla possibilità di avere chiarimenti tempestivi sull'applicazione della normativa fiscale relativa a specifiche operazioni.

Il decreto delegato prevede anche un'estensione soggettiva e un potenziamento del regime di adempimento collaborativo e agisce modificando il testo del D.Lgs. n. 128/2015.

2.6.1. L'adempimento collaborativo per i soggetti di grandi dimensioni

Nell'intento di ampliare il perimetro applicativo del regime della *cooperative compliance* è stata fissata la soglia di ingresso al regime a 750 milioni di euro di ricavi o volume di affari a partire dal 1° gennaio 2024.

La norma prevede un cronoprogramma di ampliamento della platea di soggetti ammissibili, identificando la soglia di accesso al regime a:

- 500 milioni di euro per il triennio 2025-2026-2027;
- 100 milioni di euro a decorrere dal 2028.

Inoltre, viene introdotta una nuova modalità di accesso al regime da parte delle imprese che hanno aderito al regime del consolidato fiscale nazionale: più in particolare, viene previsto che è consentito l'accesso al regime a tutti i soggetti partecipanti al consolidato fiscale nazionale indipendentemente dal volume di affari e ricavi, se almeno un soggetto partecipante alla *fiscal unit* risulti in possesso dei requisiti dimensionali richiesti dalla norma e che il gruppo adotti un TCF (Tax Control Framework⁹) certificato.

Infine, viene previsto che il contribuente che dà esecuzione alla risposta all'istanza di interpello per i nuovi investimenti a prescindere dall'ammontare del suo volume d'affari o dei suoi ricavi, può accedere all'istituto dell'adempimento collaborativo al ricorrere degli altri requisiti dalla norma.

⁹ Ossia uno strumento idoneo a gestire e monitorare i rischi fiscali.

2.6.2. L'adempimento collaborativo per gli altri soggetti

I contribuenti che non hanno i requisiti per poter accedere al regime della *cooperative compliance* (quindi contribuenti con volume d'affari o ricavi inferiori a 750 milioni di euro per il 2024), possono optare per due anni per l'adozione di un **sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale**, dandone comunicazione all'Agenzia delle Entrate.

L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo di imposta in cui è esercitata, ha una durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile.

Al termine di tale periodo, l'opzione si intende tacitamente rinnovata per altri due periodi d'imposta, salvo espressa revoca da esercitare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione.

I (pochi) benefici premiali connessi all'esercizio dell'opzione sono:

- ➔ la riduzione a 1/3 delle sanzioni amministrative tributarie per le violazioni relative a rischi di natura fiscale comunicati preventivamente con interpello (che, peraltro, si ricorda diverrà a pagamento) prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze fiscali;
- ➔ la configurazione di una causa di non punibilità per il reato di infedele dichiarazione (ex art. 4, D.Lgs. n. 74/2000) per le violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi fiscali relativi ai soli elementi attivi sottratti ad imposizione, nel caso in cui la relativa fattispecie concreta e personale sia stata comunicata all'Agenzia delle Entrate mediante istanza di interpello.

La causa di non punibilità non è, invece, riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti.

2.6.3. I requisiti per l'accesso al regime

L'art. 1, lett. a), della D.Lgs. n. 221/2023 interviene sull'art. 4 del D.Lgs. n. 128/2015, ossia sui requisiti che devono possedere i contribuenti che aderiscono al regime di adempimento collaborativo.

Inoltre, in linea con quanto stabilito nella Legge Delega per la riforma fiscale, viene previsto l'obbligo di certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili adottati. In particolare, mediante l'inserimento nel nuovo comma 1-bis nell'art. 4, D.Lgs. n. 128/2015 viene previsto che il TCF deve essere:

- predisposto in modo coerente con le linee guida che saranno indicate in un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (con il rischio di un appiattimento dei piani sui modelli Ade);
- certificato da parte di professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

La certificazione del TCF è funzionale ad attestare che l'impresa sia dotata di un affidabile sistema di controllo del rischio fiscale integrato con il sistema di controllo dell'informativa finanziaria/contabile in grado di assicurare la solidità del dato contabile su cui poggia l'obbligazione tributaria.

La certificazione - redatta da un professionista indipendente - deve essere periodicamente aggiornata.

Si ricorda, che ai sensi dell'art. 1, co. 3/221, i soggetti ammessi al regime della *cooperative compliance*, prima della data di entrata in vigore del decreto, non sono tenuti alla certificazione del

TCF, considerato lo stesso è già stato validato dall’Agenzia delle Entrate in sede di ammissione al regime.

2.6.4. I doveri di chi accede al regime per i grandi contribuenti

In attuazione a quanto previsto dalla Legge Delega per la riforma fiscale, viene modificato l’art. 5, D.Lgs. n. 128/2015, prevedendo l’emanazione di un apposito codice di condotta che elenchi gli impegni che reciprocamente assumono l’Amministrazione finanziaria e i contribuenti aderenti al regime, compresa la pubblicazione periodica sul sito istituzionale dell’Agenzia delle Entrate dell’elenco aggiornato delle operazioni, strutture e schemi ritenuti di pianificazione fiscale aggressiva.

La predisposizione del codice di condotta è demandata ad un decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze.

2.6.5. Gli effetti dell’adesione al regime per i grandi contribuenti

L’adesione comporta la possibilità per i contribuenti di pervenire con l’Agenzia delle Entrate a una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali, attraverso forme di interlocuzione costante e preventiva su elementi di fatto, inclusa la possibilità dell’anticipazione del controllo.

L’adesione al regime comporta altresì per i contribuenti una procedura abbreviata di interpello preventivo in merito all’applicazione delle disposizioni tributarie a casi concreti, in relazione ai quali l’interpellante ravvisa rischi fiscali.

In un’ottica di semplificazione del rapporto tributario, viene previsto dal Legislatore delegato che, con regolamento del Ministro dell’Economia e delle finanze, siano disciplinate le procedure per la regolarizzazione della posizione del contribuente in caso di adesione a indicazioni dell’Agenzia delle Entrate che comportano la necessità di effettuare ravvedimenti operosi, prevedendo un contraddittorio preventivo, nonché modalità semplificate e termini ridotti per la definizione del procedimento.

Inoltre, mediante l’inserimento del nuovo comma 2-bis nell’art. 6 del D.Lgs. n. 128/2015 viene prevista la possibilità di una interlocuzione preventiva “rafforzata” in caso di notifica di una risposta sfavorevole al contribuente, mediante l’invio di un invito al contraddittorio.

In particolare, la norma si propone di applicare il procedimento rafforzato a tutte le tipologie di comunicazione di rischio fiscale, siano esse effettuate nella forma dell’interpello abbreviato che di “comunicazioni di rischio” ai sensi dell’art. 5, co. 2, lett. b), D.Lgs. n. 128/2015.

Si rinvia ad apposito decreto del MEF per l’adozione delle relative disposizioni attuative.

2.6.6. Il regime sanzionatorio per i grandi contribuenti

La vera svolta contenuta nel decreto in esame rispetto alla pregressa versione del sistema di *cooperative compliance* è senza dubbio rinvenibile nella modifica apportata al regime sanzionatorio e alla riduzione di due anni del periodo di accertamento.

Mediante un vero e proprio *restyling* dell’art. 6, D.Lgs. n. 128/2015, viene infatti prevista:

- la non applicazione delle sanzioni amministrative (fuori dai casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente e tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra

l'Amministrazione finanziaria e il contribuente) al contribuente che aderisce al regime e che, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali ovvero prima del decorso delle relative scadenze fiscali, comunica all'Agenzia delle Entrate in modo tempestivo ed esauriente, mediante l'interpello ovvero tramite una comunicazione dei rischi ai sensi dell'art. 5, co. 2, D.Lgs. n.128/2015 e sempre che il comportamento dallo stesso tenuto sia esattamente corrispondente a quello rappresentato in occasione della comunicazione;

- la riduzione delle sanzioni amministrative applicabili alla metà e comunque la loro applicazione in misura non superiore al minimo edittale, qualora il contribuente adotti una condotta riconducibile a un rischio fiscale non significativo ricompreso nella mappatura dei rischi. La riscossione delle sanzioni resta comunque sospesa fino alla definitività dell'accertamento;
- la facoltà di avviare interlocuzioni in seno al regime anche relativamente a fattispecie che insistono su annualità antecedenti all'ammissione
In relazione a tali interlocuzioni, a condizione che siano state avviate antecedentemente all'apertura di qualunque attività di accertamento amministrativo o di indagine penale sui rischi comunicati e nel rispetto di un termine perentorio di 120 giorni decorrenti dalla notifica al contribuente del provvedimento di ammissione, è riconosciuta la riduzione della metà delle sanzioni amministrative applicabili e comunque in misura non superiore al minimo edittale;
- una nuova causa di non punibilità relativamente alle fattispecie di reato di dichiarazione infedele (ex art. 4, D.Lgs. n. 74/2000), nel caso di violazioni di norme tributarie dipendenti da rischi di natura fiscale comunicati in modo tempestivo ed esauriente all'Agenzia delle Entrate, prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorrere delle relative scadenze fiscali, mediante l'interpello abbreviato o comunicazione di rischio ai sensi dell'art. 5, co. 2, lettera b), D.Lgs. n. 128/2015.
Inoltre, affinché sia riconosciuta la causa di non punibilità le violazioni di norme tributarie devono essere dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ai soli elementi attivi sottratti a imposizione. La causa di non punibilità non è, infatti, riconosciuta per violazioni dipendenti da rischi di natura fiscale relativi ad elementi passivi inesistenti.

2.6.7. Gli effetti premiali per i grandi contribuenti

Nell'ottica di potenziare gli effetti premiali connessi all'adesione al regime dell'adempimento collaborativo, viene previsto:

- nel caso di adesione al regime da parte di soggetti passivi che hanno esercitato l'opzione per il gruppo IVA, l'esonero dalla prestazione di garanzia nel caso di richiesta di rimborso IVA, presentata dal rappresentante del gruppo, in tutti i casi in cui almeno uno dei partecipanti al gruppo abbia aderito al regime;
- la riduzione di due anni dei termini dell'accertamento nei confronti dei contribuenti che dispongono di un TCF certificato. È prevista un'ulteriore riduzione di un anno dei termini di decadenza dell'azione accertatrice nel caso in cui al contribuente è rilasciata la certificazione tributaria di cui all'art. 36, D.Lgs. n. 241/1997.

Si ricorda, infine, che le riduzioni non si applicano quando è constatato che le violazioni sono realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

2.6.8. Procedure

I contribuenti che intendono aderire al regime di adempimento collaborativo inoltrano domanda invia telematica utilizzando il modello reso disponibile sul sito istituzionale della Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate, verificata la sussistenza dei requisiti richiesti, comunica ai contribuenti l'ammissione al regime entro i successivi 120 giorni.

Il regime si applica al periodo d'imposta nel corso del quale la richiesta di adesione è trasmessa all'Agenzia. Lo stesso si intende tacitamente rinnovato qualora non sia espressamente comunicata dal contribuente la volontà di non permanere nel regime di adempimento collaborativo.

Inoltre, in caso di inosservanza degli impegni assunti dal contribuente l'esclusione dal regime dell'adempimento collaborativo è preceduta da un periodo transitorio di osservazione al termine del quale si determina la fuoriuscita o la permanenza nel regime. Il periodo transitorio di osservazione non si applica nei casi di violazioni fiscali caratterizzate da condotte simulatorie o fraudolente, tali da pregiudicare il reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

Il periodo transitorio di osservazione è finalizzato alla verifica che gli interventi ritenuti necessari per il conseguimento delle finalità del regime siano stati posti in essere dal contribuente e che siano state regolarizzate le connesse violazioni fiscali. Il periodo transitorio di osservazione è pari a 120 giorni, prorogabile, al ricorrere di oggettive motivazioni, per una sola volta.

Infine, l'esclusione dei contribuenti dal regime ha effetto dalla data di notifica del provvedimento di esclusione.

3. MISURE DI SOSTEGNO ALLE IMPRESE: SUPER DEDUZIONE PER LE ASSUNZIONI E TAX CREDIT

RIFERIMENTI NORMATIVI:	≠
EFFICACIA TEMPORALE:	≠

3.1. Maxi deduzione per le nuove assunzioni

Il D.Lgs. 30 dicembre 2023 n. 216 (attuativo del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi), introduce la nuova "super deduzione" relativa al costo del personale assunto a tempo indeterminato nel 2024.

Trattasi di una agevolazione transitoria che, si ricorda, è stata introdotta in attesa dell'attuazione della c.d. "mini IRES" e della revisione delle agevolazioni a favore degli operatori economici.

3.1.1. Ambito soggettivo di applicazione

L'agevolazione spetta

- ai **soggetti di cui all'art. 73 del TUIR** (le società di capitali residenti nel territorio dello Stato; gli enti (pubblici e privati) diversi dalle società¹⁰, residenti nel territorio dello Stato; le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato);
- alle **imprese individuali**, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali,
- alle **società di persone ed equiparate** ai sensi dell'art. 5 del TUIR;
- agli **esercenti arti e professioni** che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54 del TUIR.

Tuttavia non basta avere una delle citate vesti giuridiche, poiché per fruire dell'agevolazione è necessario aver esercitato l'attività nel periodo d'imposta 2023 per almeno 365 giorni, come a dire che risultano esclusi dal *benefit* tutti i soggetti che hanno avviato l'attività a partire dal 1° gennaio 2023.

Sono invece *escluse* del tutto

- le imprese in liquidazione ordinaria;
- le imprese che si trovano in stato di liquidazione giudiziale o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi di impresa di natura liquidatoria;
- i soggetti "forfetari" (tale esclusione non è presente nel testo normativo, ma nella relazione tecnica).

3.1.2. Ambito oggettivo di applicazione

L'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023 prevede che, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (e, dunque, per i "soggetti solari", per il 2024), il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato è maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al **20% del costo riferibile all'incremento occupazionale**.

Ciò significa che (per i "solari") nel Modello Redditi 2025 (per il 2024), andrà effettuata una variazione in diminuzione per l'ammontare del beneficio.

Al fine di beneficiare dell'agevolazione, devono essere soddisfatte tre condizioni:

- ① devono essere stipulati nuovi contratti di lavoro a tempo indeterminato;
- ② gli incrementi occupazionali rilevano a condizione che il numero dei dipendenti a tempo indeterminato al termine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato del periodo d'imposta precedente.



¹⁰ Per gli enti di cui all'art. 73, co. 1 lett. c) del TUIR, il regime in questione opera esclusivamente in relazione al reddito d'impresa eventualmente conseguito.

Pertanto, come evidenziato nella Relazione illustrativa, va accertato che nell'esercizio 2024 il numero dei dipendenti a tempo indeterminato risulti superiore rispetto a quello mediamente occupato nell'esercizio 2023.

Per finalità antielusive, la verifica di questa condizione va fatta **al netto dei decrementi occupazionali** verificatisi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

In presenza di un valido incremento occupazionale (in termini numerici), il costo da assumere per quantificare la maxi deduzione è pari al **minore** importo tra

- quello effettivamente riferibile ai nuovi assunti e
- l'incremento complessivo del costo del personale dipendente (B.9. Conto economico¹¹) rispetto a quello relativo all'esercizio 2023.

Per i soggetti che, in sede di redazione del bilancio di esercizio, non adottano lo schema di Conto economico di cui all'articolo 2425 c.c., si assumono le corrispondenti voci di costo del personale.

I costi riferibili al personale dipendente sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente. Pertanto, ad esempio, per i soggetti in contabilità semplificata e per gli esercenti arti e professioni, i suddetti costi rileveranno secondo il principio di cassa;

③ viene tuttavia previsto che nessun costo è riferibile all'incremento occupazionale nel caso in cui, alla fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, inclusi quelli a tempo determinato, risulti inferiore o pari al numero degli stessi lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Tale condizione è stata posta per non pregiudicare il grado di occupazione dei dipendenti a tempo determinato in forza presso le imprese (così la Relazione illustrativa).

Laddove il nuovo assunto rientri in una delle categorie di lavoratori meritevoli di maggiore tutela di cui all'Allegato 1 (svantaggiati, disabili, donne con almeno due figli, vittime di violenza inserite nei percorsi di protezione debitamente certificati, under 30, ex percettori di reddito di cittadinanza...), il costo riferibile a ciascun nuovo assunto è moltiplicato per coefficienti di maggiorazione che saranno stabiliti con DM attuativo, fermo restando che la complessiva

¹¹ In relazione all'individuazione del costo del lavoro rilevante, la nuova norma, per le società che non adottano lo schema di Conto economico di cui all'art. 2425 c.c. (e tra queste, in primo luogo, i soggetti IAS/IFRS adopter), prevede di assumere le corrispondenti voci di costo del personale, secondo una consolidata regola applicabile nella determinazione del valore della produzione IRAP (in base alla quale la collocazione dei componenti di reddito tra gli elementi rilevanti/non rilevanti deve avvenire nel rispetto della classificazione/natura dei componenti reddituali che la corretta applicazione dei principi contabili di riferimento impone).

Tali soggetti, dunque, nel misurare il costo del lavoro agevolabile dovranno ricondurre le predette poste contabili tra i costi del personale relativi al TFR dello schema codicistico di Conto economico. Nella rielaborazione e nell'adattamento dei predetti costi allo schema di cui all'art. 2425 possono evidentemente manifestarsi criticità sia sotto il profilo qualitativo (si pensi alle poste finanziarie rilevate come *interest cost* da trasformare in costi operativi del personale), sia di ordine quantitativo (si pensi alle perdite attuariali che possono determinare spropositati valori dell'incremento annuale del fondo TFR).

Al fine di risolvere (a monte) tali situazioni (che renderebbero instabile la misura del costo del lavoro agevolabile in capo al singolo soggetto IAS/IFRS o creerebbero poco giustificabili differenziazioni rispetto alle imprese OIC), il decreto specifica che i costi riferibili al personale dipendente agevolato "sono imputati temporalmente in base alle regole applicabili ai fini della determinazione del reddito del contribuente".

maggiorazione non ecceda il 10% del costo del lavoro sostenuto per tali categorie. Su tale punto, però, non è chiaro come operi questa maggiorazione speciale e dunque

- se essa si aggiungerà al 20% (ad esempio, se viene stabilito un 8%, la deduzione totale sale al 28%) oppure
- se la percentuale incrementerà il relativo costo (portandolo, ad esempio, al 108%) per poi applicarvi il 20% (deduzione totale 21,6%). In questo secondo caso, una super-deduzione “speciale” del 10% (limite massimo indicato dalla legge per gli svantaggiati) richiederebbe che venisse stabilita una maggiorazione del costo del 50% ($150\% \times 20\% = 30\%$, pari al 20% più un ulteriore 10%).

Viene infine stabilito che, nella determinazione dell’acconto delle imposte sui redditi dovuto per il 2024 non si tiene conto delle disposizioni in esame. Inoltre, nella determinazione dell’acconto per il 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando tali disposizioni.

3.2. Crediti di imposta a favore delle imprese (cenni)

Di seguito si riepilogano in sintesi alcuni dei principali crediti di imposta istituiti o modificati dalla Legge di Bilancio 2024.

CREDITO D’IMPOSTA PER LA ZES UNICA MEZZOGIORNO

Il credito d’imposta per investimenti nella ZES unica Mezzogiorno, di cui all’art. 16 del DL 124/2023, è riconosciuto nel limite complessivo di spesa di 1,8 miliardi di euro per il 2024.

CREDITO D’IMPOSTA AUTOTRASPORTAT. MERCİ CONTO TERZI

Viene esteso anche alle spese sostenute nel mese di luglio 2022 il credito d’imposta per l’acquisto di gasolio nel secondo trimestre 2022 a favore degli autotrasportatori di merci per conto terzi.

CREDITO D’IMPOSTA PER IMPRESE EDITRICI DI QUOTIDIANI E PERIODICI - PROROGA

Viene prevista la proroga per il 2024 e il 2025 del credito d’imposta riconosciuto alle imprese editrici di quotidiani e periodici ai sensi dell’art. 188 del DL 34/2020, in relazione alle spese sostenute, rispettivamente, nel 2023 e 2024 per l’acquisto della carta utilizzata per la stampa delle testate edite.

CREDITI D’IMPOSTA PER IL CINEMA - MODIFICHE ALLA DISCIPLINA

Sono previste alcune modifiche alla disciplina dei crediti d’imposta per il cinema di cui alla L. 220/2016.

Per i soggetti incaricati della certificazione dei costi è prevista una sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 50.000 euro per ciascuna certificazione infedele rilasciata

4. LIMITI ALLA COMPENSAZIONE E REVISIONE DELLA RISCOSSIONE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART.1, CO. 94-98, DELLA L N. 213/2023

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL 1° LUGLIO 2024

PER I CREDITI INPS E INAIL, A SEGUITO DELLE DISPOSIZIONI DI ATTUAZIONE

La L. n. 213/2023 contiene alcune disposizioni volte a rendere più stringente il regime delle compensazioni di crediti nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

4.1. Divieto di compensazione in presenza di carichi di ruolo

La Legge di Bilancio 2024 contiene alcune disposizioni volte a rendere più stringente il regime delle compensazioni di crediti nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

Più in particolare, in deroga alle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, è stato previsto che per i contribuenti (privati o titolari di partita Iva) che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a € 100.000, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

La citata limitazione cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate.

Da una prima lettura, la norma pare piuttosto severa: se sono presenti carichi di ruolo per un importo complessivamente superiore a € 100.000, la compensazione sembra vietata *tout court*, anche per l'eccedenza.

ESEMPIO

Ad esempio, se sono presenti carichi di ruolo pari a € 150.000 e il contribuente dispone di crediti per € 170.000, pare arduo sostenere che si possa compensare € 20.000 (vale a dire la parte che eccede il carico di ruolo). In assenza di provvedimenti di sospensione, l'unica maniera per compensare è estinguere i ruoli, provvedendo al pagamento degli stessi.

È necessario altresì rilevare che il menzionato divieto recato dalla Legge di Bilancio 2024 non sostituisce l'art. 31, co. 1, del D.L. n. 78/2010, che già contempla un divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti, con riferimento ai carichi di ruolo superiori a € 1.500.

Va, sul punto, ricordato che la predetta norma prevede, però, che è comunque ammesso il pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori mediante la compensazione dei crediti relativi alle stesse imposte: non si può escludere che, anche al fine di rimuovere il divieto in esame, sarà ritenuta possibile una siffatta compensazione.

Dall'analisi del testo normativo, inoltre, è bene poi precisare che il divieto, di conseguenza, si applica solo alle compensazioni orizzontali (o esterne), riguardanti crediti e debiti di diversa natura che avvengono nel modello F24 e non alle compensazioni verticali, che riguardano la stessa imposta (es. credito IVA con IVA a debito da versare, saldo IRES a credito con acconti IRES, ecc.), anche se esposte nel modello F24. Analogamente, restano applicabili le limitazioni relative alla

compensazione orizzontale nel modello F24 dei crediti per imposte dirette e IRAP, ex art. 1, co. 574, della L 147/2013.

Sempre a causa dell'estrema ampiezza della formulazione normativa, il divieto in esame pare riguardare anche la compensazione di crediti d'imposta agevolativi, tipicamente da indicare nel quadro RU del modello REDDITI, ad esempio il credito per ricerca e sviluppo, che normalmente non scontano limitazioni particolare.

Lo stesso potrebbe valere per i crediti scaturenti dal c.d. sconto in fattura o dalla cessione delle detrazioni edilizie.

4.1.1. Quando scatta il divieto

Il citato art. 1, co. 94/213, per far scattare il divieto in commento, presuppone *“iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a euro centomila, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione”*

Rilevano, dunque, ruoli e gli accertamenti esecutivi a condizione che ci sia e stato l'affidamento all'Agente della Riscossione. Non rileva la tipologia di ruolo, che può essere ordinario o straordinario, così come la tipologia di iscrizione (che può essere a titolo definitivo o provvisorio).

Non inibiscono, invece, la compensazione i debiti fiscali, ancorché relativi a imposte erariali, non ancora iscritti a ruolo come le comunicazioni bonarie oppure gli avvisi di liquidazione, gli avvisi di recupero dei crediti di imposta o gli accertamenti non esecutivi.

Del pari, non legittimano alcuna sanzione i mancati pagamenti di accertamenti esecutivi le cui somme non sono ancora state affidate all'Ader.

I ruoli o gli accertamenti esecutivi devono riguardare imposte erariali e relativi accessori, quindi sono esclusi, a titolo esemplificativo, i ruoli inerenti ai tributi locali, contributi previdenziali e premi INAIL

Invece, vi rientrano i carichi inerenti ad imposte sui redditi, ritenute alla fonte, imposte sostitutive, addizionali comunali e regionali, IRAP, IVA, registro, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali.

Non sembrano inibire la compensazione i ruoli derivanti da avvisi di recupero dei crediti d'imposta istituiti dalla legislazione speciale (tipicamente da indicare nel quadro RU del modello REDDITI)

4.1.2. Quantificazione della soglia dei € 100.000

L'importo, di conseguenza, deve essere valutato in un'ottica complessiva:

- ➔ se ci sono più ruoli, occorre procedere alla somma di tutti i ruoli relativi a imposte erariali;
- ➔ se ci sono ruoli e accertamenti esecutivi, bisogna procedere alla somma di tutti i carichi (relativamente agli accertamenti esecutivi, rilevano solo i carichi affidati in riscossione).

Va poi ricordato che la Circ. 11.3.2011 n. 13/E/2011, § 2, sia pure in relazione all'art. 31, co. 1, del D.L n. 78/2010, ha chiarito che rientrano tra gli accessori del debito d'imposta iscritto a ruolo:

- le sanzioni;
- gli interessi;

- gli aggi spettanti all'Agente della Riscossione;
- le altre spese collegate al ruolo, come quelle di notifica della cartella o relative alle procedure esecutive

Parrebbe, dunque, corretto applicare tali regole anche alle nuove disposizioni recate dalla Legge di Bilancio 2024.

4.1.3. Pagamenti parziali

Il Legislatore ha sentito la necessità di delimitare temporalmente il divieto di compensazione, prevedendo che esso riguardi carichi nel complesso superiori a € 100.000 per i quali

- i termini di pagamento siano scaduti e
- siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione.

Inoltre, è contemplato che la previsione di cui al periodo precedente cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate.

In questa fase potremmo ritenere possibile procedere ad un pagamento parziale delle somme iscritte a ruolo e accessori per ridurre il debito complessivo sotto la soglia di € 100.000 e far venir meno il blocco delle compensazioni.

Restano, invece, alcune perplessità con riferimento al fatto che il divieto viene meno se non sono più dovuti pagamenti, il che potrebbe portare a sostenere che l'accoglimento della dilazione delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973 unito al pagamento della prima rata non faccia venire meno il divieto. Occorre, secondo la formulazione normativa riportata, che non siano più dovuti pagamenti.

Se questa ricostruzione venisse confermata, la situazione del contribuente sarebbe compromessa in maniera eccessiva e l'unico modo per utilizzare i crediti viceversa bloccati sarebbe quello di utilizzarli per pagare i citati ruoli.

4.1.4. Conseguenze dell'indebita compensazione

La legge non disciplina i risvolti procedurali¹² e sanzionatori del divieto di compensazione, dunque valgono i criteri generali.

Dal punto di vista sanzionatorio, nella misura in cui il credito sia esistente, non si può che trattare di credito tecnicamente non spettante, la cui compensazione viene ad essere sanzionata nella misura del 30% ai sensi dell'art. 13, co. 4, del D.Lgs. 471/1997.

Non è invece chiaro se alla sanzione possa o meno accompagnarsi anche il recupero del credito indebitamente compensato.

In assenza di un chiaro dato normativo, la soluzione negativa è da preferire, sicché l'Agenzia delle Entrate dovrebbe limitarsi a contestare la sanzione ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997 ed entro la decadenza quinquennale dell'art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997, anche in analogia con quanto sancito all'art. 31, co. 1, del D.L. n. 78/2010.

¹² Si ricorda che l'Agenzia delle Entrate può sospendere, per 30 giorni, l'esecuzione del modello F24 per verificare se sussistono profili di rischio in relazione alle compensazioni. Ove, all'esito del controllo, il credito risulti correttamente utilizzato, il pagamento si dà per eseguito, fatto che comunque si verifica con lo spirare dei 30 giorni dalla delega in assenza di blocco. L'art. 15, co. 2-ter, del D.Lgs. n. 471/1997, richiamato dall'art. 37, co. 49-quater, del D.L. n. 223/2006, prevede una sanzione pari al 5% dell'importo per importi fino a 5.000,00 euro, o pari a 250,00 euro per importi superiori a 5.000,00 euro per ciascun modello F24 scartato, senza cumulo giuridico e continuazione.

Trattandosi di credito non spettante, spetta la definizione al terzo della sanzione ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 472/1997.

4.2. Estensione dell'obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24

L'art. 1, co. 94, lett. a) e 95 della L n. 213/2023 apporta alcune modifiche al co. 49-*bis* dell'art. 37 del D.L n. 223/2006 e ss.mm. e all'art. 11, co. 2, del D.L 24.4.2014 n. 66/2014 e ss.mm, al fine di estendere in modo generalizzato l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni.

4.3. Estensione alla compensazione dei crediti Inps e Inail

La norma stabilisce che l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (F24 on line, F24 web o F24 intermediari) per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni orizzontali, si applica anche ai crediti maturati a titolo di contributi INPS e di premi INAIL

Come si sa, l'obbligo in esame era già applicabile con riferimento:

- ai crediti relativi alle imposte sui redditi (IRPEF e IRES) e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e all'IVA (annuali o trimestrali);
- ai crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta, ad esempio versamenti eccedenti di ritenute alla fonte, importi rimborsati ai lavoratori che hanno presentato il modello 730, recupero del trattamento integrativo (ex art. 1 del D.L n. 3/2020) erogato in busta paga;
- a tutti i crediti d'imposta ai fini agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Questa misura consente di effettuare un riscontro preventivo dei dati attestanti l'esistenza del credito prima che questo venga utilizzato in compensazione per il pagamento di altri tributi o contributi. L'Agenzia delle Entrate, già in fase di elaborazione dei modelli F24 ricevuti, potrà scartare le deleghe di pagamento nel caso in cui contengano compensazioni di crediti che non risultano dalle dichiarazioni presentate, producendo l'effetto positivo di evitare il prelievo dalla contabilità di Stato dei fondi corrispondenti ai crediti compensati, necessari per le relative regolazioni contabili, determinando una corrispondente e immediata riduzione della spesa per il bilancio dello Stato.

Il controllo delle compensazioni successivamente alla presentazione del modello F24, infatti, rende estremamente incerto il recupero delle somme indebitamente compensate, che già hanno prodotto effetto di spesa per il bilancio dello Stato nel momento in cui sono avvenute.

4.4. Introduzione di un termine iniziale per la compensazione dei crediti Inps e Inail

L'art. 1, co. 97, lett. a) della L. n. 213/2023, inserendo i nuovi co. 1-*bis* e 1-*ter* all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, introduce anche un termine iniziale per la compensazione di tali crediti.

Ai sensi del nuovo co. 1-*bis* dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/197, la compensazione dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'INPS può essere effettuata:

- dai datori di lavoro non agricoli:
 - a partire dal 15° giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il

calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal 15° giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva;

- dalla data di notifica delle note di rettifica passive;
- dai datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola, a decorrere dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge;
- dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani e commercianti e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata, a decorrere dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge.

In relazione a quest'ultimo punto, si tratta quindi dei crediti contributivi INPS che emergono dal quadro RR del modello REDDITI PF.

Il termine iniziale per la relativa compensazione diventa quindi analogo a quanto già previsto in relazione alla compensazione dei crediti per imposte sui redditi, relative addizionali e imposte sostitutive; a differenza di questi ultimi, non è però previsto che la compensazione a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi dalla quale emergono si applichi solo per importi superiori a € 5.000 annui: il nuovo termine iniziale per la compensazione dei crediti INPS si applica, infatti, indipendentemente dall'ammontare del credito.

Quanto ai crediti Inail, ai sensi del nuovo co. 1-ter dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, la compensazione dei crediti di qualsiasi importo per premi ed accessori maturati nei confronti dell'INAIL può essere effettuata a condizione che il credito certo, liquido ed esigibile sia registrato negli archivi del predetto Istituto. Come evidenziato dalla relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2024, gli unici crediti per premi assicurativi ed accessori ammissibili in compensazione sono costituiti da importi già versati e quindi presenti negli archivi dell'INAIL.

4.5. Revisione della riscossione

Con la Legge Delega n. 111/2023, è stata programmata una profonda revisione del sistema tributario, per cui praticamente tutti i diversi comparti dell'intero ordinamento saranno oggetto di una revisione più o meno incisiva.

Tra questi, vi è anche la procedura della riscossione, cui è dedicato l'art. 18 della predetta legge.

Va subito detto che gli interventi ipotizzati non mirano a rivoluzionare il sistema, semmai, si tratta di assettare taluni profili, principalmente relativi alla gestione del sistema di riscossione.

4.5.1. Direttive sul piano dell'organizzazione del servizio di riscossione

La prima, importante direttiva, investe l'efficientamento dei sistemi della riscossione sia nazionale sia locale, che andranno semplificati ed ispirati ai principi di efficacia, economicità ed imparzialità.

Sennonché, come in concreto dovranno trovare attuazione i predetti principi, non è esplicitato.

La delega, infatti, si limita a prevedere una pianificazione annuale del servizio, da concordare con il Ministero dell'Economia e delle Finanze. Poi, prosegue la Legge delega, viene previsto il discarico delle somme affidate e non riscosse, che dovrà intervenire al 31 dicembre del quinto anno successivo all'affidamento.

L'efficientamento del servizio viene quindi in sostanza affidato alla previsione di un obbligo per l'agente della riscossione (o chi per esso) di procedere con la notifica della cartella di pagamento non oltre il nono mese dall'affidamento nonché di atti interruttivi della prescrizione.

Inoltre, viene sancita la previsione di una tempestiva trasmissione telematica delle informazioni relative all'attività svolta.

L'ultimo aspetto rilevante di questa parte di delega attiene alla revisione della disciplina della responsabilità dell'agente della riscossione, che sarà limitata ai casi di dolo, ovvero colpa grave nel caso di decadenza o prescrizione del credito

4.5.2. Direttive sul piano della procedura esecutiva

Sulla disciplina in concreto applicabile alla **procedura di riscossione**, invece, sono previsti interventi piuttosto marginali.

Quanto ad essa, si prevede, innanzitutto, che sia assicurata un'**adeguata tutela del contribuente** nel corso delle attività istruttorie poste in essere dall'Amministrazione finanziaria.

Pur nella vaghezza della previsione, si dovrebbe intendere che l'attività istruttoria che viene qui in considerazione sia propriamente quella volta a verificare le consistenze patrimoniali da aggredire nella fase esecutiva. Ciò dovrebbe allora significare che, nello svolgimento di detta attività istruttoria, verrà prevista una ideale interlocuzione tra Autorità (che qui è l'ente creditore e non l'agente della riscossione) e contribuente.

Al contempo, però, si prevede pure un potenziamento nell'uso delle più evolute tecnologie, con implementazione nell'impiego delle banche dati patrimoniali a disposizione dell'Amministrazione: si dovrà, dunque, razionalizzare e rendere completamente informatizzata l'attività di pignoramento dei conti bancari, senza però stravolgere il meccanismo di cui all'art. 75-bis del D.P.R. n. 602/1973 (quindi con la dichiarazione del terzo).

Tutto questo è chiaramente comprensibile, ma non è chiaro come questa direttiva si possa poi coordinare con l'auspicata salvaguardia delle garanzie per il contribuente: un uso massivo della tecnologia, dei sistemi di intelligenza artificiale, con la possibilità di una lettura combinata dei dati presenti nelle varie banche dati, porta inevitabilmente a rendere superflua l'interlocuzione con il contribuente. Sarà importante, qui, cercare un corretto temperamento tra le due esigenze (l'efficienza offerta dalle tecnologie con le garanzie per il contribuente).

Altra direttiva, questa di più agevole attuazione, è quella per cui andranno modificate le condizioni di accesso ai **piani di rateazione del debito**, che dovrà stabilizzarsi sulle 120 rate massime.

Qui, ci si aspetta un progressivo superamento del modello attuale, basato sulla verifica di indici (indice alfa oppure l'ISEE), utili a saggiare la difficoltà del contribuente ma anche la sua ideale solvibilità.

Altre novità (auspiccate) sono il **superamento del ruolo e della cartella di pagamento**, nelle ipotesi in cui questi sono ancora previsti dopo il D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che ha introdotto l'accertamento esecutivo. Ciò dovrebbe essere relativamente agevole per i tributi ad oggi esclusi

dall'accertamento esecutivo (sostanzialmente le imposte indirette diverse dall'IVA), mentre più problematico appare in altre ipotesi, che sono ancora riscosse in base a ruolo: i controlli formali ex artt. 36-*bis* e 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 ed art. 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e le sanzioni non connesse al tributo, oggetto di contestazione ai sensi dell'art. 16 D.Lgs. n. 472/1997.

Per i controlli formali, il superamento del ruolo dovrebbe portare a ritenere già esecutivo l'avviso di irregolarità, che oggi invece è meramente prodromico all'iscrizione a ruolo e si compendia in un invito al contribuente a pagare in modo da beneficiare di un abbattimento delle sanzioni ad un terzo.

Per le sanzioni non connesse al tributo, bisognerà invece ipotizzare l'immediata esecutività dell'atto di contestazione delle violazioni, prima, e dell'atto di irrogazione delle sanzioni, poi.

Altra direttiva attiene all'**allungamento dell'efficacia degli atti della riscossione**, che oggi è di un anno. Ai sensi dell'art. 50 del D.P.R. n. 602/1973, il precetto (la cartella di pagamento) ha infatti efficacia di un anno e di un anno è pure il termine di efficacia dell'avviso di mora, che deve essere notificato dopo la cartella, laddove l'esecuzione non sia iniziata nell'anno. Di un anno è anche l'efficacia dell'accertamento esecutivo (art. 29, comma 1, lett. e, del D.L. n. 78/2010). Ciò che non è però chiaro è come l'allungamento del termine di efficacia possa poi realizzare, come ipotizza la Legge delega, una maggiore rapidità dell'azione di recupero.

Una vera e propria riforma sarà invece quella che dovrebbe condurre al superamento dell'attuale **sistema che distingue tra ente creditore** (le Agenzie fiscali) **e agente della riscossione** (Agenzia delle Entrate-Riscossione): si prevede, infatti, che le funzioni di quest'ultimo dovranno essere trasferite all'Agenzia delle Entrate. Ciò dovrà essere attuato garantendo la continuità del servizio della riscossione, con il conseguente trasferimento delle risorse strumentali nonché delle risorse umane, senza soluzione di continuità.

Dovranno, inoltre, essere semplificate ed accelerate le **procedure di rimborso**, soprattutto in materia di IVA.

Altra novità dovrebbe poi intervenire in tema di riscossione nei confronti dei **coobbligati**: qui, la direttiva è nel senso di meglio coordinare le esigenze della riscossione con la tutela del diritto di difesa del coobbligato.

L'attuale sistema, come noto, prevede che la notifica tempestiva dell'atto di riscossione ad uno dei coobbligati, impedisce la decadenza nei confronti di tutti quanti, che potranno così essere oggetto di esecuzione nel più lungo termine prescrizione.

La soluzione dovrebbe quindi certamente essere quella di superare l'attuale assetto che, per inciso, è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale.

Con ogni probabilità la soluzione ideale potrebbe essere quella di mettere a regime il meccanismo oggi previsto dall'art. 20 del D.Lgs. n. 472/1997, secondo cui la notifica tempestiva dell'atto ad uno dei coobbligati allunga di un anno il termine per la notifica, a pena di decadenza, nei confronti dei coobbligati: una simile soluzione, infatti, salvaguarderebbe l'esigenza per il creditore procedente di un termine più lungo, ma senza arrivare per ciò solo ad applicare il termine decennale di prescrizione.

Le ultime direttive coinvolgono la riscossione dell'**accisa e delle altre imposte indirette** sulla produzione e sui consumi, prevedendo sostanzialmente una revisione del sistema di determinazione, liquidazione e versamento dell'accisa sull'energia elettrica e sul gas naturale forniti

a consumatori finali in modo da superare l'attuale sistema di versamento dell'imposta per coordinare i versamenti del tributo ai quantitativi effettivamente venduti o autoconsumati nel periodo di riferimento. Si dovrà infine intervenire anche sui termini di decadenza per il diritto al rimborso e per la prescrizione dell'imposta.

5. PROCESSO DI AVVICINAMENTO DEI VALORI FISCALI E QUELLI CIVILISTICI: ANCORA SOLO PER I BILANCI SOGGETTI A REVISIONE LEGALE? (ART. 9, L. 111/2023)

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 9 L. N. 111/2023
EFFICACIA TEMPORALE:	≠

Nell'art. 9, co. 1, lett. c), della Legge n. 111/2023 è stata prevista la semplificazione e la razionalizzazione dei criteri di determinazione del reddito d'impresa, al fine di ridurre gli adempimenti amministrativi, fermi restando i principi di inerenza, neutralità fiscale delle operazioni di riorganizzazione aziendale e divieto di abuso del diritto.

Sono stabiliti

- la revisione della disciplina dei costi parzialmente deducibili e
- il rafforzamento del processo di avvicinamento dei valori fiscali a quelli civilistici, limitando le variazioni in aumento e in diminuzione da apportare alle risultanze del conto economico¹³.

È stato, in particolare, precisato che il detto avvicinamento potrà essere limitato ai soli soggetti

- 1) che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a **revisione legale** dei conti ovvero
- 2) sono in possesso di apposite **certificazioni**, rilasciate da professionisti qualificati, che attestano la correttezza degli imponibili dichiarati.

Nell'art. 16, comma 1, lett. g)/211 è stato prescritto, nell'ambito dei principi e criteri direttivi specifici per la revisione generale degli adempimenti tributari, di *“incentivare le attività di certificazione delle dichiarazioni fiscali”*.

Nell'ambito delle misure volte a favorire l'adempimento spontaneo dei contribuenti è stata inserita, nell'art. 17, co.1, lett. g)/211, la *“possibilità di certificazione da parte di professionisti qualificati dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili”*, fermi restando i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

In presenza della detta certificazione i contribuenti potranno ottenere:

- a) la riduzione, fino all'eventuale esclusione, delle sanzioni amministrative tributarie per tutti i rischi di natura fiscale comunicati preventivamente, in modo tempestivo ed esauriente;

¹³ Quali, in particolare, quelle concernenti:

- a) gli ammortamenti;
- b) le opere, le forniture e i servizi di durata ultrannuale;
- c) le differenze su cambi per i debiti, i crediti in valuta; gli interessi di mora.

b) la riduzione di almeno due anni dei termini di decadenza per l'attività di accertamento previsti ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

I contribuenti che accedono al regime di adempimento spontaneo avranno, altresì, la possibilità di accedere a istituti speciali di definizione "in presenza di apposite certificazioni rilasciate da professionisti qualificati che attestano la correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti".

Nell'ambito della riforma fiscale si punta, dunque, a un significativo potenziamento delle attività:

- a) di revisione legale del bilancio;
- b) di certificazione, da parte di professionisti qualificati, del detto bilancio, delle dichiarazioni fiscali e dei sistemi integrati di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale anche in ordine alla loro conformità ai principi contabili;
- c) di certificazione, da parte degli stessi professionisti qualificati, della correttezza dei comportamenti tenuti dai contribuenti.

Si ritiene, in attesa dei provvedimenti attuativi, che le modalità di certificazione del bilancio da parte di professionisti qualificati non possano che essere analoghe a quelle prescritte con riguardo all'attività di revisione dello stesso, così come le relative responsabilità.

Con riguardo alle richiamate previsioni normative assume particolarmente rilevanza la questione concernente la valenza probatoria attribuibile alle dette attività di revisione e di certificazione.

Si ritiene che possa farsi utile riferimento a quanto stabilito, nell'ambito della giurisprudenza di legittimità, in merito alla problematica della valenza probatoria della relazione di revisione del bilancio. Ad esempio, la Suprema Corte ha, da ultimo, ribadito, nella sentenza del 4 luglio 2023, n. 18855, che *"quando si tratti di accertare fatti che non possono essere dimostrati analiticamente, il bilancio certificato costituisce fonte rilevante di informazioni e può essere verificato dall'Amministrazione finanziaria secondo i criteri di congruità e di coerenza, tenendo conto, altresì, della relazione della società di revisione, a sua volta mezzo di prova rilevante, in ragione dei profili del controllo pubblicistico e della responsabilità civile e penale del revisore, e confutabile soltanto mediante la produzione di documenti che dimostrino l'errore o l'inadempimento del revisore"*.

Le affermazioni contenute nella relazione di revisione del bilancio costituiscono, pertanto, delle *"prove decisive"* che possono essere disattese dagli Uffici delle Entrate soltanto fornendo una prova *"di eguale portata"*, dimostrando, sulla base di documenti *"contrapposti"*, che le stesse sono frutto di errori o di inadempienze dei redattori. La certificazione non è, però, in grado di giustificare da sola l'inerenza dei costi sostenuti, in quanto, come sottolineato dalla stessa Corte di Cassazione, manca una norma che le attribuisca la valenza di presunzione iuris tantum della veridicità delle scritture contabili.

Va tuttavia segnalato che solo recentemente la Suprema Corte è arrivata a questa conclusione, ma in passato aveva sempre tenuto un atteggiamento ondivago (cfr. Cass, sent. 8.06.2007 n. 13491; Cass., sent. 14.03.2008, n. 6939; Cass., sent. 12.03.2009, n. 5926; Cass., sent. 18.03.2009, n. 6532; Cass., sent. 26.06.2015, n. 13252; Cass., sent. 18.05.2018, n. 12285; Cass., sent. 13.07.2020, n. 14872; Cass., ord. 22.03.2021, n. 8002).

6. ABOLIZIONE DELL'ACE

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 5 DEL D.LGS. N. 216/2023

EFFICACIA TEMPORALE:

A DECORRERE DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31.12.2023 (PER I "SOLARI" DAL 2024)

6.1. Abolizione dell'agevolazione

L'art. 5 del D.Lgs. n. 216/2023 prevede, nel contesto della ridefinizione degli incentivi alle imprese, l'abrogazione dell'agevolazione ACE con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023 (ovvero, dal 2024, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

L'agevolazione dovrebbe essere sostituita da quella prevista dall'art. 6, co. 1, lettera a) della L. 111/2023, che si sostanzia in una riduzione dell'aliquota IRES per gli utili impiegati in nuovi investimenti o in nuove assunzioni, e che per il solo 2024 dovrebbe limitarsi alla extra-deduzione del 20% del costo del personale, decisa dall'art. 4 del D.Lgs. n. 216/2023.

Dal punto di vista normativo, si provvede:

- ad abrogare l'art. 1 del D.L. n. 201/2011, che regola in modo generale l'agevolazione ACE;
- ad abrogare l'art. 1, commi 549 – 552, della L. n. 232/2016, i quali prevedono, per i soggetti IRPEF, una base fissa di calcolo rappresentata dalla differenza fra il patrimonio netto al 31 dicembre 2015 e il patrimonio netto al 31 dicembre 2010;
- a fare salvo il riporto delle eccedenze ACE maturate sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

L'abrogazione in commento comporta di fatto la "perdita" degli incrementi di patrimonio netto che le società avevano registrato dal 2011 in poi, suscettibili in più casi di ridurre in modo significativo l'imponibile.

Il tema si era già posto all'atto dell'abrogazione della Dual Income Tax, tanto che la sentenza della Corte di Cassazione n. 21241/2017 aveva stabilito la legittimità dei comportamenti delle società che, anche nei periodi d'imposta successivi all'abrogazione dell'agevolazione, ne avevano incrementato la base di calcolo a seguito dei rimborsi dei finanziamenti.

Si può però sostenere, in linea con la citata sentenza della Suprema Corte, che se in vigore dell'agevolazione questa era stata compressa in virtù della destinazione della liquidità ad altri fini (il finanziamento della partecipata), essa dovrebbe riespandersi anche nel periodo transitorio che inizia dopo la sua soppressione, in quanto con il rimborso del finanziamento viene semplicemente meno la condizione (l'utilizzo diretto dei fondi per il potenziamento dell'impresa) che avrebbe portato a un beneficio fiscale maggiore nei periodi d'imposta precedenti.

ESEMPIO

Alfa S.p.a. ha accumulato incrementi patrimoniali al 31 dicembre 2023 per 15 milioni di euro e finanziamenti concessi a una controllata per 5 milioni di euro: il rendimento nozionale è calcolato partendo dal dato di 10 milioni, posto che il finanziamento va a ridurre la base di calcolo dell'agevolazione, e ammonta a 130.000 euro, dato il coefficiente dell'1,3%.

Ove il 2023 si chiuda in perdita, la società potrebbe riportare l'eccedenza non sfruttata di 130.000 euro alle annualità successive, ma a rigore l'eccedenza, essendo "fotografata" al 31 dicembre 2023, non potrebbe incrementarsi se, negli anni successivi, il finanziamento fosse restituito.

Se, invece, passasse una linea interpretativa affine a quella della Cassazione, ciò porterebbe, in pratica, al ricalcolo dell'eccedenza a 195.000 euro (l'1,3% di 15 milioni) dopo che il finanziamento viene rimborsato (successivamente al 31.12.2023).

6.2. Per il 2023 ultima ACE da calcolare

Come detto, l'agevolazione cessa di esistere solo dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, e dunque essa esplica pienamente i propri effetti ancora per il 2023.

Tutti gli incrementi patrimoniali (versamenti dei soci e/o accantonamenti di utili a riserva) continuano, quindi, a essere computati nella relativa base di calcolo.

La base ACE trarrà beneficio particolare dall'effetto di accumulo degli **incrementi** registrati tra il 2011 e il 2023; poca rilevanza, a questi fini, hanno i versamenti effettuati nell'ultima parte del 2023, posto che essi sono computati pro rata temporis: un versamento effettuato in data 11 dicembre 2023, per fare un semplice esempio, vale per 21/365, e ovviamente non potrà più essere computato per gli anni a seguire, in cui avrebbe invece potuto essere assunto per l'intero ammontare, per il semplice fatto che l'agevolazione non esiste più.

Analoga sorte tocca alle rinunce dei soci ai crediti vantati verso la società, spesso effettuate in prossimità della chiusura dell'esercizio sociale se la consistenza patrimoniale lo necessita.

Va invece posta una attenzione maggiore alle **distribuzioni di riserve pregresse**.

Questa operazione, infatti, non solo è suscettibile di ridurre la base ACE, ma rappresenta anche l'evento generatore degli obblighi di riversamento della "super ACE" previsti dall'art. 19 commi 4 e 5 del D.L. n. 73/2021 (gli importi sono, in genere, significativi in proporzione alle dimensioni dell'impresa), se la società non ha medio tempore ricevuto versamenti dai soci, o accantonato utili a riserva, per un ammontare almeno pari a quello delle distribuzioni. Il tema si pone in modo significativo nel 2023, anno in cui più società hanno proceduto ad assegnazioni di beni con contestuale annullamento di riserve di patrimonio netto, spesso per importi rilevanti.

Le distribuzioni di riserve ai soci, invece, se effettuate nel 2024 risultano neutre ai fini dell'ACE, in virtù della prevista abrogazione dell'agevolazione.

Allo stesso modo, fino al 31 dicembre 2023 occorre prestare attenzione alle operazioni disciplinate dall'**art. 10 del D.M. 3 agosto 2017**, distinguendo però tra quelle che generano riduzioni permanenti della base di calcolo dell'agevolazione e quelle che lavorano "a fisarmonica".

Tra le prime vi sono, tipicamente, i conferimenti a favore di società controllate. Vale, in questo contesto, il medesimo principio visto per le distribuzioni ai soci, per cui:

- se la controllante A capitalizza la controllata B al termine del 2023, B vede la propria base ACE 2023 incrementata per importi proporzionalmente molto ridotti (il versamento è computato in base ai giorni), mentre A vede la propria base 2023 ridotta in modo pieno;
- se, invece, il versamento avviene nel 2024, non si ha nessun effetto.

Per le cause di riduzione temporanea (ad esempio, i finanziamenti a controllate), occorre distinguere tra erogazioni e rimborsi.

Per le **erogazioni**, le conseguenze per il soggetto che effettua l'esborso sono a questo punto simili a quelle viste per i conferimenti. Se, quindi, la controllante A finanzia la controllata B al termine del 2023, A vede la propria base 2023 ridotta in misura pari al finanziamento effettuato, per cui può essere opportuno posticipare l'erogazione dei fondi, nell'ovvia considerazione per cui ciò non determini pregiudizi alla posizione finanziaria della partecipata.

Una attenzione particolare deve invece essere posta ai **rimborsi dei finanziamenti infragruppo**. Posto, infatti, che la riduzione della base ACE per i crediti da finanziamento è temporanea, e non definitiva, può accadere che in passato A abbia finanziato B, riducendo così la propria base ACE. Se questo finanziamento viene rimborsato entro la fine del 2023, si ha ancora la possibilità di sfruttare una base ACE 2023 "espansa", in quanto la causa di riduzione è stata rimossa con il rimborso.

Le conclusioni sin qui raggiunte valgono anche nel caso in cui la società chiuda il 2023 con un reddito incapiente o in perdita. Come evidenziato in premessa, infatti, in questi casi gli incrementi netti non sono persi, ma generano un'eccedenza ACE che potrà trovare compensazione nei redditi positivi delle annualità dal 2024 in poi, senza limitazioni di carattere temporale.

In ogni caso le eccedenze non sfruttate rilevate per il periodo d'imposta in corso a tale data possano essere utilizzate nei periodi d'imposta successivi, senza limitazioni di carattere temporale.

7. MANCATA PROROGA PER GLI INVESTIMENTI 4.0

RIFERIMENTI NORMATIVI:	D.L. n. 215/2023 (DECRETO MILLEPROROGHE)
EFFICACIA TEMPORALE:	-

Nessuna proroga per il credito d'imposta investimenti in beni strumentali ex L 178/2020.

Dopo alcuni iniziali entusiasmi, nel testo del D.L. n. 215/2023, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale, non è più prevista, rispetto alle bozze circolate, la norma che prevedeva il differimento dal 30 novembre 2023 al 30 giugno 2024 del termine "lungo" per effettuare gli investimenti in beni "prenotati" nel 2022.

Pertanto, in attesa dell'annunciato decreto sugli investimenti 5.0, resta di fatto immutata la disciplina prevista dall'art. 1, co- 1055 e 1057, della L. n. 178/2020.

Si ritiene opportuno ricordare che l'art. 1, co. 1055, della L. n. 178/2020 dispone che, per gli investimenti in nuovi **beni strumentali "ordinari"** (diversi da quelli 4.0) effettuati dal **1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022** (in assenza di precedente "prenotazione"), il credito d'imposta spetti nella misura del 6% del costo, nel limite massimo dei costi agevolabili pari a 2 milioni di euro per i beni materiali e a un milione per quelli immateriali.

Tale agevolazione spetta anche nel caso in cui gli investimenti siano effettuati nel termine “lungo” del 30 novembre 2023 (da ultimo modificato dall’art. 12 comma 1-bis del DL 198/2022), qualora, entro il 31 dicembre 2022, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia stato effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Quanto ai **beni materiali “4.0”**, ai sensi dell’art. 1, co. 1057, della L n. 178/2020, per gli investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell’Allegato A alla L 232/2016 **effettuati nel 2022**, o nel termine “lungo” del 30 novembre 2023 (da ultimo modificato dall’art. 12, co. 1-ter del D.L. n. 198/2022), in caso di **“prenotazione” entro il 31 dicembre 2022**, il credito d’imposta spetta nella misura del 40%, 20% e 10%, rispettivamente per le quote di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, tra 2,5 e 10 milioni e tra 10 e 20 milioni.

Per quanto riguarda gli investimenti in **beni materiali “4.0” effettuati nel 2024**, si applica invece l’art. 1 comma 1057-bis della L 178/2020.

Tale disposizione prevede infatti che alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell’allegato A alla L 232/2016, a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d’imposta sia riconosciuto nella misura del:

- 20%, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 10%, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 5%, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Per gli investimenti in **beni immateriali “4.0”**, il credito d’imposta è riconosciuto in misura pari al 20% per gli investimenti **prenotati entro il 31 dicembre 2023** ed effettuati entro il 30 giugno 2024 (art. 1, co. 1058, della L 178/2020).

Per gli investimenti – senza prenotazione – effettuati nel 2024, l’agevolazione è invece prevista, a norma dell’art. 1 comma 1058-bis della L 178/2020, in misura pari al 15%, fermo restando il limite massimo di costi ammissibili pari a un milione di euro.

* * *

- La presente relazione è stata resa definitiva in data 8 gennaio 2024 -