



In evidenza questo mese:

- “Il ruolo del Tributarista è in evoluzione”
- “Molti passi avanti, attendiamo gli sviluppi”



All'interno contributi a cura di:

DICEMBRE2023



INDICE

Pillole Associative

“Il ruolo del Tributarista è in evoluzione”	03
“Molti passi avanti, attendiamo gli sviluppi”	07

Soluzioni di Pratica Fiscale

IFocus acconto IVA 2023	10
Il regime forfetario e le valutazioni di fine anno per l'applicazione nel 2024i.....	26
I controlli di fine anno per gli esportatori abituali e lo splafonamento.....	34
Novità fiscali per il settore degli immobili.....	44

Strumenti Operativi di Lavoro

<i>Fac-simile</i> : Contratto di comodato immobiliare.....	49
--	----

“Il ruolo del Tributarista è in evoluzione”

Il Presidente A.N.CO.T, Celestino Bottoni, fa il punto sul lavoro svolto dall'associazione nel 2023.

A cura di Roberto Valeri



“Si chiude un anno in cui molte delle nostre proposte, a livello istituzionale, si sono parzialmente concretizzate. Non a caso, il ruolo del tributarista è stato più volte, con voci del tutto infondate, messo in discussione: evidentemente, non a tutti piace il nostro lavoro propositivo e costruttivo. La realtà, invece, è che la nostra professione è in evoluzione e questo è un bene per il Paese”.

Così il Presidente dell'A.N.CO.T, **Celestino Bottoni**, sintetizza un anno importante per la crescita dell'Associazione Nazionale Consulenti Tributaristi: un periodo di duro lavoro, con numerose proposte portate in audizione, di accelerazione sulla digitalizzazione

in collaborazione con A.N.CO.T Service, di formazione in presenza, gratuita e aperta a tutti, con tematiche tradizionali, nuove e con il consueto ruolo svolto dai webinar, che puntualizzano in tempo reale quegli argomenti che si possono definire dell'ultima ora. **Nel 2023**, le 120 giornate erogate sono state pari a **480 ore** complessive, in media una giornata e mezzo di formazione per ognuno dei giorni dell'anno.

È stato, quello che sta per concludersi, anche l'anno della sua **riconferma alla presidenza** a maggioranza dei **214 delegati provinciali** presenti, circa l'80% del totale, durante l'undicesimo congresso nazionale ad Assago, “un congresso molto partecipato e questo aspetto non può che essere positivo, perché si tratta di un indice della democraticità dell'associazione e della possibilità che tutti possano dare un contributo fattivo alla nostra crescita. L'importante è che sia stato compreso il messaggio fondamentale, alla base della mia candidatura: è importante agire “insieme” e infatti insieme all'intero gruppo dirigente abbiamo superato, nel quadriennio precedente, uno dei periodi più difficili che l'A.N.CO.T abbia mai vissuto e siamo anche riusciti a migliorare e a ottimizzare quanto

fu già oggetto del Programma 2019-2023”.

In un contesto più che positivo, “resta la malinconia per aver perso, a giugno, il Presidente della Fondazione “Dino Agostini” **Giovanni Bolzoni**: un collega prezioso, un amico fraterno, un uomo buono che si aggiunge, con **Dino Agostini, Saturno Sampalmieri** e altri colleghi, alla schiera di quanti hanno dato il massimo per l’associazione e che, con il loro esempio ci guideranno sempre”.

Il 2023 si è aperto con un’audizione, a dimostrazione del costante impegno politico dell’A.N.CO.T: il tema, alla Sesta Commissione Finanze e Tesoro era “l’indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale, con particolare riferimento ai crediti d’imposta”.

A seguire, come di consueto, il primo appuntamento dell’anno dedicato all’analisi delle disposizioni fiscali della Legge di Bilancio, la quinta edizione di **Forum Fisco**, in collaborazione con la Fondazione “Dino Agostini” e A.N.CO.T Service, al Centro Congressi “Leonardo da Vinci” di Milano.



“Forum Fisco è – evidenzia il Presidente Bottoni – un appuntamento irrinunciabile non solo per i nostri associati ma per tutti i tributaristi, perché è il primo evento pubblico dell’anno aperto a tutti, gratuito e gestito in modo tale da aiutare i professionisti a capire come le tante norme variate nella Legge di Bilancio influiranno sin da subito sul mondo delle imprese e delle professioni. Abbiamo avuto, nell’edizione 2023, **circa 2000 visualizzazioni** su Facebook oltre a circa mille colleghi in linea sulla piattaforma o

presenti a Milano. Soprattutto, i partecipanti hanno avuto l’occasione di ascoltare il parere di esponenti politici di rilievo, primo fra tutti il Viceministro dell’Economia e delle Finanze **Maurizio Leo**, il quale proprio in quell’occasione annunciò l’inizio dei lavori sulla **delega fiscale**”.

A febbraio, con i **focus territoriali** sulle novità della dichiarazione Iva, partiva il programma di formazione gratuita e aperta a tutti, vero unicum dell’Ancot, con corsi e webinar “che grazie alla Fondazione “Dino Agostini” ci aiutano a costruire una cultura della formazione, con un mix di tematiche classiche e novità, penso ad esempio alla giornata formativa sugli **aspetti fiscali delle criptovalute** e anche al focus sulle novità del decreto correttivo bis per la **gestione dei rapporti di lavoro nel mondo dello sport**”.

In contemporanea, procedeva spedito il **processo di digitalizzazione**, con un **potenziamento dell’App**

progettata e sviluppata sotto il coordinamento del Vicepresidente Anna Bonelli e del Tesoriere Paolo Principi, con il contributo determinante dell'esperto A.n.co.t Marco Pennese, di Daniele Asmonti della "ITT Web" e degli uffici dell'associazione, "un upgrade che è stato seguito, proprio lo scorso 4 dicembre, dalla presentazione della **piattaforma FAT Ancot 4.0** a Bologna. Viste le esigenze e le richieste pervenute nei cinque anni trascorsi dalla sua prima versione, si è arrivati a una nuova release del programma di fatturazione elettronica con diverse funzionalità e una nuova veste grafica".

Ad aprile, nell'ambito del convegno "**Dopo sei mesi, quale impatto dell'Esecutivo sulle imprese?**" che si è svolta nella sede del Parlamentino Inail a Roma, il Presidente di Aepi (Confederazione delle Associazioni Europee di Professionisti) Mino Dinoi ed il Presidente Inail, Franco Bettoni, siglarono un **protocollo d'intesa** per una collaborazione strutturata e permanente su temi di grande rilevanza come formazione e prevenzione. Un protocollo accolto con soddisfazione anche dall'Ancot, presente all'evento con il suo Presidente, perché "darà ai professionisti il giusto rilievo, in special modo a quelli ex Legge 4/2013. Un'azione che Aepi aveva già realizzato, tempo fa, con il Ministro Brunetta per i rapporti con la pubblica amministrazione".

Il 19 **maggio**, l'Associazione ha partecipato presso il Palazzo dell'Informazione AdnKronos, a "**PNRR: priorità e futuro dell'Italia**", convegno organizzato dalla Confederazione Aepi, Associazione Europea dei Professionisti e delle Imprese, per ribadire, attraverso le parole del suo Presidente, in quel caso anche in veste di Responsabile Aepi per le Professioni, che la riforma fiscale "è tra le azioni chiave da intraprendere per dare risposta alle debolezze strutturali del Paese e che serve prevedere una pacificazione fiscale, il vero "aiuto" atteso dalle imprese e dai professionisti tutti".

La fine del primo semestre ha visto l'Ancot ed il suo Presidente partecipare, a Roma, al **Meeting del "Made in Italy"** della Confederazione Aepi ed "esporre le nostre proposte dinanzi a numerosi esponenti politici, tecnici e delle associazioni, per ribadire anche in quell'occasione i concetti di "equo compenso" e di un fisco giusto e non vessatorio".

A ottobre, l'A.N.CO.T ha celebrato il suo nono Meeting delle Professioni, a Palazzo Wedekind, in collaborazione con la Confederazione Aepi, sul tema **Riforma Fiscale: un'opportunità per la ripresa del Paese**.

Un momento di confronto, quest'ultimo, con la partecipazione di importanti esperti, esponenti delle Istituzioni e del Governo del calibro del docente della Scuola Nazionale di Amministrazione, professor **Gianfranco Ferranti**, di **Alberto Bagnai**, Presidente della commissione parlamentare di controllo sull'attività degli enti gestori di forme obbligatorie di previdenza e assistenza sociale, **Walter Rizzetto**, Presidente della Commissione Lavoro Pubblico e Privato della Camera dei deputati, **Vito De Palma**, Segretario di Presidenza della Commissione Bicamerale per il Federalismo Fiscale e di **Paolo Carini** di Confidi Minori, che ha fatto registrare una notevole presenza di associati, in presenza e attraverso la diretta streaming e che, per i consulenti tributari Ancot, è stato l'inizio di un processo di analisi del dettato normativo della riforma fiscale con eventi gratuiti, calendarizzati in base alla pubblicazione dei vari provvedimenti sia in presenza che da remoto.

A novembre, sono arrivate dalla Corte di Cassazione, con la sentenza n. 46703, buone notizie che, "per quanto fossero ovvie – ricorda Celestino Bottoni – sono da ricordare sul fronte della legittimità dei tributaristi a svolgere il loro ruolo fondamentale per lo sviluppo del Paese. La corte ha ribadito un concetto che solo chi non "vuol capire" finge di non conoscere: **i tributaristi possono svolgere liberamente la loro attività identificandosi come professionisti ex Legge 4/2013**. Una legge, quest'ultima, fortemente voluta dall'A.N.CO.T e per la quale l'Associazione ha condotto una delle sue battaglie storiche.

A Segni, dopo il Meeting, si è svolta anche l'Assemblea Nazionale dei Presidenti Provinciali e Coordinatori Regio-

nali, la prima dopo il Congresso, “la prima occasione per dare un concreto inizio al Programma del Congresso, insieme agli associati A.n.co.t, alla Fondazione Dino Agostini e all’ A.N.CO.T Service”.

L’esperienza assembleare è stata arricchita dalla costituzione di “**Tavoli di lavoro permanenti**” su alcune tematiche prioritarie: i tavoli di lavoro, organizzati dai diversi gruppi formati dai Presidenti Provinciali e Coordinatori Regionali, sono stati degli incubatori formidabili di idee e di suggerimenti, per proseguire con ancora più coesione nel quadriennio. Durante l’assemblea dei Presidenti e Coordinatori è stato approvato, all’unanimità, anche il **preventivo di bilancio**, aggiornato per il 2023.

L’anno si è concluso, il 15 dicembre, con una riflessione sul futuro delle imprese e dei professionisti alla luce della Legge di Bilancio 2024, nella sala “Giacomo Matteotti” della Camera dei Deputati, organizzata dalla Confederazione Aepi, Affaritaliani.it e Info Parlamento, che ha visto la partecipazione di esponenti delle istituzioni quali i Senatori Carlo Calenda, Maurizio Gasparri, Stefano Patuanelli, Massimo Garavaglia e gli Onorevoli Simona Bonafè, Marco Osnato e Fabio Porta.

“A tutti gli associati A.N.CO.T – conclude il Presidente Bottoni – e a tutti i tributaristi auguro un Nuovo Anno pieno di soddisfazioni. Per ottenerle bisogna far sentire la propria voce e noi, il 18 gennaio prossimo, inizieremo subito con il primo appuntamento, il nostro Forum Fisco a Milano”.



“Molti passi avanti, attendiamo gli sviluppi”

Così si è espresso il Presidente A.N.CO.T, Celestino Bottoni, al convegno organizzato dalla Confederazione Aepi lo scorso 15 dicembre a Roma

A cura di Roberto Valeri



Lo scorso 15 dicembre, nella Sala Matteotti della Camera dei Deputati, si è svolto il convegno **Legge di Bilancio 2024 – Il futuro delle imprese e dei professionisti tra paure e speranze**, organizzato dalla Confederazione Aepi con Affaritaliani.it e Info Parlamento e moderato dal condirettore di Affaritaliani.it, **Marco Scotti**.

L'obiettivo è stato quello di fare un primo quadro della situazione della manovra, grazie al contributo degli esponenti dei principali partiti. In apertura dei lavori, si sono alternati sul palco gli esponenti dell'Osservatorio Aepi: **Federica Daga**, Senior Advisor Info Parlamento; **Sandro Franchi**, Responsabile Sicurezza sul Lavoro; **Alessandro Peron**, Responsabile Trasporti e Logistica; **Patrizia Gabellone**, Vicepresidente per il lavoro e welfare e, nel primo intervento della giornata, **Celestino Bottoni**, nel suo duplice ruolo di Vicepresidente e coordinatore Aepi Professioni e Presidente A.N.CO.T.

“Abbiamo una visione prospettica positiva – ha dichiarato il Presidente Bottoni – per vari motivi: vedere che il Pnrr sta procedendo ci dà fiducia, così come ci conforta vedere l'attenzione dedicata alla riforma fiscale, a quella giudiziaria, notare che la

pubblica amministrazione ha imboccato la strada della semplificazione. Le imprese hanno anche accolto positivamente il fatto che il sistema vada, pur con una tempistica che giocoforza non sarà breve, verso la pacificazione, verso un rapporto non più conflittuale delle pubbliche amministrazioni. Naturalmente, aspettiamo gli sviluppi futuri per poter articolare meglio il nostro giudizio, è proprio lo spirito dell'incontro odierno quello di capire a che punto sia la manovra. Sulla semplificazione, come detto, siamo agli inizi: auspichiamo una razionalizzazione di determinati adempimenti per eliminare costi diretti e indiretti, ad esempio, causati dalle duplicazioni: sarebbe un

vantaggio economico anche solo quello di avere minori costi amministrativi. Per quanto riguarda i professionisti, la nostra posizione non può che essere quella di chiedere eguaglianza per tutti, non solo sotto il profilo degli adempimenti ma anche delle tutele e dell'equo compenso, altro argomento di cui si parlerà molto anche a partire dall'anno prossimo”.

Tra gli esponenti politici, sono intervenuti il senatore di Azione **Carlo Calenda**; la vicecapogruppo del Pd a Montecitorio **Simona Bonafè**; il capogruppo al Senato di Forza Italia **Maurizio Gasparri**; il Senatore **Stefano Patuanelli**.

Nelle sue conclusioni, il Presidente Aepi **Mino Dinoi** ha ricordato che “il ruolo delle associazioni come Aepi è quello di essere “sentinelle” che interpretano la vita reale. In Italia, le microimprese rappresentano il 70% del mondo produttivo e Aepi svolge un ruolo fondamentale per rappresentarle ed amplificare la loro voce. Finalmente ci troviamo dinanzi ad una Legge di Bilancio che è espressione di una maggioranza politica ed è un dato positivo che la politica torni ad appropriarsi del suo ruolo direttivo, che a differenza di un governo tecnico implica anche una visione e una presa di responsabilità”.

*Il Natale è sempre nuovo,
perchè ci invita a rinascere nella fede,
ad aprirci alla speranza,
a riaccendere la carità.*

Papa Francesco

*Buon
Natale
e Felice Anno Nuovo*



Focus acconto Iva 2023

A cura della **Redazione**

Nel complesso panorama della consulenza aziendale e professionale, l'IVA si erige come un pilastro cruciale e con l'arrivo della fine dell'anno, l'acconto IVA assume un ruolo di particolare rilevanza. La valutazione sul metodo storico, analitico o previsionale da applicare ha un impatto finanziario importante il cui risultato dipende dalla strategia seguita per garantire la conformità fiscale e massimizzare i benefici per i clienti. Affrontare con successo questa tematica significa dotarsi degli strumenti necessari per guidare con sicurezza i propri clienti facendo chiarezza nel complicato mondo dell'acconto IVA.

SOGGETTI TENUTI AL VERSAMENTO E SOGGETTI ESCLUSI

L'acconto IVA è un adempimento obbligatorio a cui gli operatori economici, ditte individuali, società di persone, società di capitali e professionisti sono tenuti ad adempiere entro il 27 dicembre di ogni anno. In pratica, l'Amministrazione finanziaria chiede ai contribuenti che applicano l'IVA di versare un acconto relativo all'imposta dovuta:

- nell'ultimo trimestre dell'anno (per i contribuenti che effettuano liquidazioni trimestrali);
- nell'ultimo mese dell'anno (per i contribuenti che effettuano liquidazioni mensili).

L'effetto che si ottiene è quello di un anticipo del versamento del saldo IVA che sarà dovuto nell'anno di imposta successivo: in pratica l'Amministrazione finanziaria incassa nell'anno parte dell'IVA che, invece, ordinariamente avrebbe ricevuto soltanto nell'anno successivo.

Non tutti gli operatori economici sono obbligati al versamento dell'acconto IVA.

Sono obbligati al versamento dell'acconto tutti i contribuenti, soggetti passivi IVA, quindi imprenditori e professionisti.

Sono esonerati dal versamento, in linea generale, coloro che non sono tenuti a effettuare le liquidazioni periodiche IVA, mensili o trimestrali.

Più in dettaglio, ai sensi del D.P.R. 633/72 sono esonerati dal versamento dell'acconto IVA i seguenti soggetti:

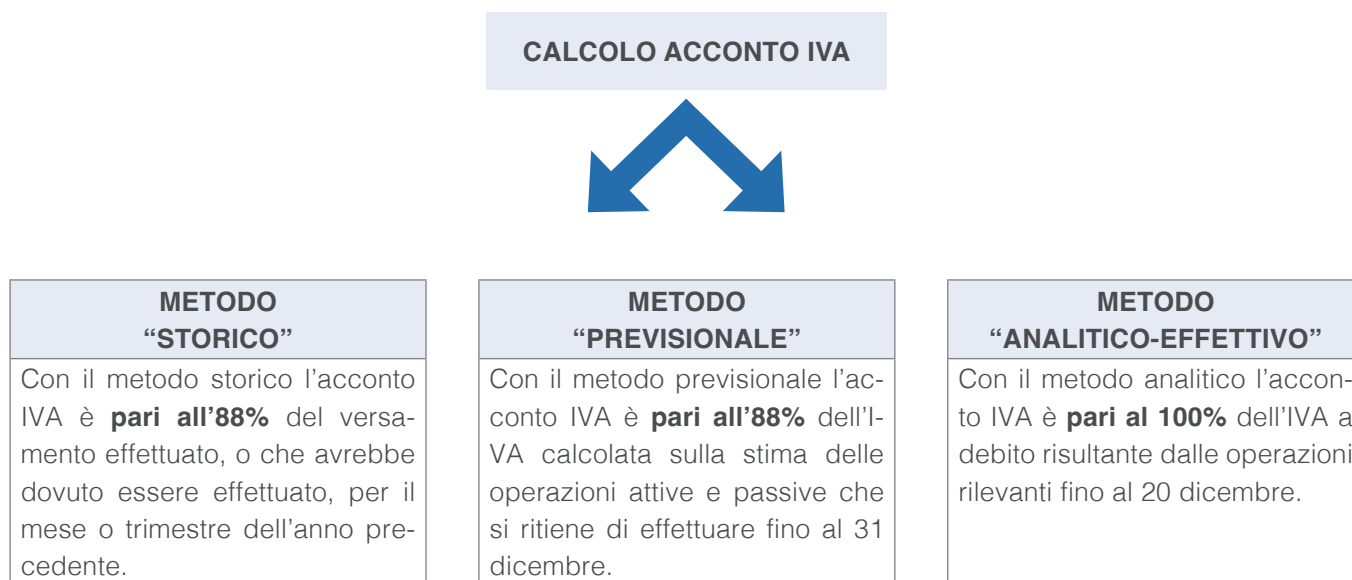
- soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno;
- soggetti cessati prima del 30 novembre (mensili) o del 30 settembre (trimestrali);
- soggetti a credito nell'ultimo periodo (mese o trimestre) dell'anno precedente;
- soggetti ai quali, applicando il metodo "analitico", dalla liquidazione dell'imposta al 20 dicembre risulta un'ecedenza di credito;
- soggetti nel regime dei "contribuenti minimi" o soggetti aderenti al "regime forfettario";
- soggetti che presumono di chiudere l'anno in corso a credito, ovvero con un debito non superiore a Euro 116,72 il cui acconto calcolato sarebbe meno di Euro 103,29;
- soggetti che effettuano solamente operazioni esenti o non imponibili;
- enti pubblici territoriali che esercitano attività rilevanti ai fini IVA (come i comuni che gestiscono l'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore).

L'acconto è dovuto anche per le procedure concorsuali e pertanto i curatori fallimentari devono calcolare e versare l'acconto IVA eventualmente dovuto.

CALCOLO DELL'ACCONTO IVA

I soggetti interessati al versamento dell'acconto IVA dispongono di diversi metodi alternativi per determinare l'ammontare dell'acconto IVA dovuto. Ognuno dei metodi di calcolo presenta caratteristiche diverse e si presta a essere utilizzato dai contribuenti che si trovano in particolari situazioni.

L'acconto IVA può essere calcolato scegliendo, **in base alla convenienza**, tra 3 diversi metodi di calcolo. In particolare, è possibile adottare uno dei seguenti metodi.

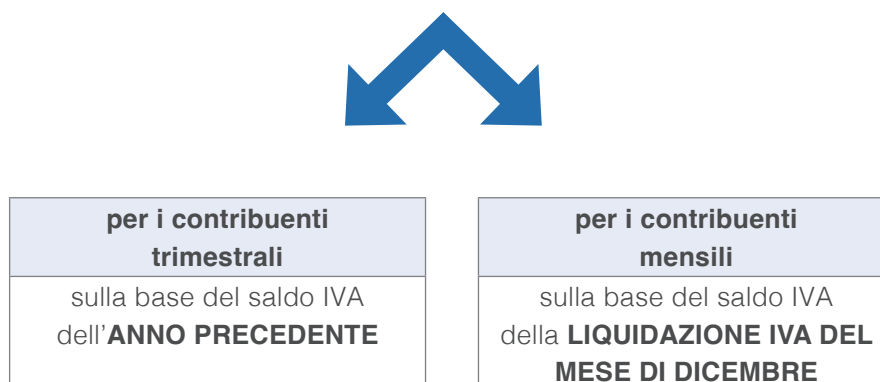


L'importo dell'acconto versato, con qualunque metodo calcolato, sarà scomputato dalla liquidazione periodica (dicembre per i mensili o quarto trimestre per i trimestrali "speciali") o in sede di dichiarazione annuale (soggetti trimestrali).

METODO "STORICO"

Il metodo storico, che come parametro di riferimento ha l'annualità precedente, è il metodo utilizzato ordinariamente. Utilizzando questo metodo il contribuente può determinare l'importo dell'acconto IVA da versare in modo matematico.

La determinazione dell'acconto IVA avviene matematicamente



In particolare, la determinazione dell'acconto IVA avviene calcolando l'88% del debito IVA, al lordo dell'acconto dell'anno precedente, risultante:

- per i contribuenti mensili dalla liquidazione periodica relativa al mese di dicembre dell'anno precedente;
- per i contribuenti trimestrali ordinari dal saldo della dichiarazione annuale IVA;

In tutti i casi, il calcolo si esegue sull'importo dell'IVA dovuta al lordo dell'acconto eventualmente versato nel mese di dicembre dell'anno precedente.

ATTENZIONE

La determinazione dell'acconto IVA con il metodo storico è consigliata per i soggetti che presentano, di anno in anno, un volume di affari costante.

I dati necessari per il calcolo dell'acconto IVA sono recuperabili nei quadri della dichiarazione e anche i controlli automatici che la stessa Amministrazione finanziaria fa per verificare la correttezza del versamento, sono legati a questi quadri.

LIQUIDAZIONE	BASE DI CALCOLO DI RIFERIMENTO	MODELLO IVA
Mensile	Debito liquidazione dicembre anno precedente	VH12
Mensile posticipato	Debito liquidazione dicembre anno precedente effettuata sulla base delle operazioni di novembre dell'anno precedente	VH12
Trimestrale speciale	Debito liquidazione quarto trimestre dell'anno precedente	VH12
Trimestrale	Debito della dichiarazione relativa all'anno precedente (saldo + acconto)	VL38 – VL36 + VH17 o VP13

Esempio di calcolo dell'acconto IVA con metodo "storico" per un soggetto che liquida l'imposta su base trimestrale per opzione.

DATI UTILI AL CALCOLO	RIGO DICHIARAZIONE IVA	IMPORTO
Acconto versato per il 2022	VH17 o VP13	9.000 euro
Saldo IVA dichiarazione annuale 2022	VL38	2.020 euro
di cui interessi 1%	VL36	20 euro
Totale IVA dovuta per l'ultimo trimestre 2022	VH17 o VP13 + VL38 – VL36	11.000 euro (9.000 + 2.020 – 20) euro
Acconto dovuto per il 2023	$(VH17 \text{ o } VP13 + VL38 - VL36) \times 88\%$	9.680 euro (11.000 euro \times 88%)

METODO "PREVISIONALE"

Il metodo previsionale di calcolo dell'acconto IVA prevede la previsione dell'andamento dell'azienda nel periodo considerato. L'acconto viene versato effettuando una previsione sull'andamento del soggetto nel mese di dicembre. Analogamente a quanto avviene nel calcolo degli acconti delle imposte sui redditi, con il metodo previsionale l'acconto da versare si determina in misura pari all'88% dell'IVA che si prevede di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso per i contribuenti mensili o per l'ultimo trimestre dell'anno in corso per i contribuenti trimestrali. Per rendere omogenei il dato storico con quello previsionale, occorre considerare il dato previsionale al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o dal trimestre precedente.

ATTENZIONE

Con questo metodo, contrariamente ai due precedenti, vi è un rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso in cui il versamento che risulta, una volta liquidata definitivamente l'IVA, si rivelasse inferiore al dovuto. È, in altre parole, necessario porre molta attenzione al fatto che l'acconto versato provvisoriamente non risulti inferiore all'88% di quanto effettivamente dovuto per il mese di dicembre, quarto trimestre o dalla dichiarazione IVA relativa all'anno in corso.

Nel caso ci si renda conto che l'acconto calcolato e versato con il metodo "previsionale" non fosse sufficiente a rappresentare l'88% dell'effettivo importo calcolato dopo aver registrato tutte le operazioni di dicembre, è sempre possibile effettuare il ravvedimento per la sola differenza e, se effettuato prima dell'invio della LIPE o del MODELLO IVA, si è in tempo per comunicare il corretto metodo e il corretto importo, evitando l'arrivo di un avviso bonario.

METODO ANALITICO-EFFETTIVO

L'acconto calcolato con questo metodo è pari al 100% dell'importo risultante da un'apposita liquidazione che tiene conto dell'IVA relativa alle seguenti operazioni:

- operazioni annotate nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) dal 1° dicembre al 20 dicembre (se si tratta di contribuenti mensili) o dal 1° ottobre al 20 dicembre (se si tratta di contribuenti trimestrali);
- operazioni **effettuate**, ma non ancora registrate o fatturate, fino al 20 dicembre anche se non ancora annotate, non essendo decorsi i termini di fatturazione/registrazione (cessioni tramite ddt fino al 20.12.2023 per le quali non è stata emessa la relativa fattura differita; servizi tramite documenti commerciali per i quali non è stata emessa la relativa fattura differita es. somministrazione, servizi professionali riscossi a seguito di emissione di proforma incassate fino al 20 dicembre, ecc.);
- operazioni annotate nel registro delle fatture degli acquisti dal 1° dicembre al 20 dicembre (se si tratta di contribuenti mensili) o dal 1° ottobre al 20 dicembre (se si tratta di contribuenti trimestrali).

In particolare, per un contribuente:

- **mensile**, va fatto riferimento al periodo **1.12 – 20.12.2023** (le fatture differite **emesse entro il 15.12.2023** relative a consegne/spedizioni effettuate nel **mese di novembre non rilevano** nel calcolo dell'acconto. Analogamente **non vanno considerate** le fatture relative a operazioni effettuate nel mese di novembre **ricevute e annotate entro il 15.12.2023** con detrazione dell'IVA a credito nella liquidazione di novembre, così come consentito dall'art. 1, comma 1, DPR 100/98 con l'introduzione della fatturazione elettronica e dei suoi specifici termini di registrazione);
- **trimestrale**, va fatto riferimento al periodo **1.10 – 20.12.2023** (anche tali soggetti **non devono considerare le fatture differite emesse entro il 15.10.2023** relative alle consegne / spedizioni effettuate nel **mese di settembre** nonché quelle **ricevute ed annotate entro il 15.11.2023** con detrazione dell'IVA a credito nella liquidazione del terzo trimestre).

Con il metodo analitico, l'acconto IVA è calcolato attraverso una liquidazione IVA straordinaria. Si tratta di un calcolo dell'IVA dovuta effettuata alla data del 20 dicembre.

ATTENZIONE

Tale metodo è consigliabile in tutte quelle situazioni in cui nell'anno in corso vi è una diminuzione notevole del volume di affari generato rispetto all'anno precedente.

Utilizzando il metodo analitico, il contribuente ha la possibilità di calcolare l'acconto IVA in misura pari al **100%** dell'IVA risultante da una liquidazione straordinaria, effettuata considerando:

- le operazioni attive effettuate fino al 20 dicembre dell'anno in corso, anche se non sono ancora state emesse e registrate le relative fatture di vendita;

- le operazioni passive registrate fino alla medesima data del 20 dicembre.

Tale metodo può essere conveniente per i soggetti passivi cui risulta un debito IVA inferiore rispetto al metodo storico. Il debito IVA inferiore può essere dovuto o a una diminuzione delle operazioni attive effettuate rispetto allo scorso anno, oppure per maggiori acquisti imponibili effettuati. L'opportunità di utilizzare tale metodo, rispetto a quello "previsionale" discende dal fatto che, sebbene oneroso sotto il profilo operativo (si pensi alla predisposizione della liquidazione straordinaria), non espone il contribuente al rischio di vedersi applicare sanzioni nel caso di versamento insufficiente, una volta liquidata definitivamente l'imposta dovuta.

Esempio di calcolo acconto IVA metodo "analitico-effettivo" per un soggetto che liquida l'imposta su base trimestrale

DATI UTILI AL CALCOLO	IMPORTO
IVA su fatture emesse 1.10.2023 – 20.12.2023	12.000 euro
IVA su cessioni effettuate entro il 20.12.2023 con fatturazione differita	1.000 euro
IVA su fatture di acquisto registrate 1.10.2023 – 20.12.2023	6.000 euro
Saldo a credito terzo trimestre 2023	1.900 euro
Acconto dovuto per il 2023 <i>(pari al 100% dell'IVA a debito risultante dalle operazioni rilevanti ai fini IVA fino al 20 dicembre)</i>	5.100 euro <i>(12.000 + 1.000 – 6.000 – 1.900)</i>

ATTENZIONE

Il contribuente deve conservare apposita liquidazione periodica effettuata alla data del 20 Dicembre 2023 al fine di poter dimostrare il calcolo effettuato.

L'acconto va sempre indicato nella LIPE, sia se spedita in via autonoma sia se presente nella dichiarazione IVA. Se fosse necessario cambiare importo e metodo e non si volesse / potesse più presentare la LIPE correttiva, la stessa deve essere indicata nel campo VH17.

LIPE - Casella metodo

COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE IVA
 CODICE FISCALE: _____
 QUADRO VP Liquidazioni periodiche IVA Mod. N. _____

PERIODO DI RIFERIMENTO
 VP1 Mese: _____ Trimestre: [] Sublomiure: _____ Eventi eccezionali: [] Operazioni straordinarie: []

LIQUIDAZIONE DELL'IMPOSTA
 VP2 Totale operazioni attive (al netto dell'IVA) _____
 VP3 Totale operazioni passive (al netto dell'IVA) _____
 VP4 IVA esigibile _____ DEBITI CREDITI
 VP5 IVA detratta _____
 VP6 IVA dovuta _____ o a credito _____
 VP7 Debito periodo precedente non superiore 25,82 euro _____
 VP8 Credito periodo precedente _____
 VP9 Credito anno precedente _____
 VP10 Versamenti auto UE _____
 VP11 Crediti d'imposta _____
 VP12 Interessi dovuti per liquidazioni trimestrali _____
 VP13 Acconto dovuto _____ Metodo: [] _____
 VP14 IVA da versare _____ o a credito _____

(*) ATTENZIONE: I contribuenti che hanno optato per la liquidazione trimestrale ai sensi dell'art. 7 del D.P.R. n. 542/99 devono indicare "51" per il quarto trimestre

DICHIARAZIONE IVA - Casella metodo

M
Agenzia Entrate

CODICE FISCALE

QUADRI VH-VM-VK
VARIAZIONI DELLE COMUNICAZIONI PERIODICHE E VERSAMENTI
IMMATRICOLAZIONE AUTO UE, SOCIETÀ CONTROLLANTI
E CONTROLLATE Mod. N.

QUADRO VH		CREDITI	DEBITI	Subordinati	Liquidazione anticipata
VH1	Gennaio	,00	,00		
VH2	Febbraio	,00	,00		
VH3	Marzo	,00	,00		
VH4	I TRIMESTRE	,00	,00		
VH5	Aprile	,00	,00		
VH6	Maggio	,00	,00		
VH7	Giugno	,00	,00		
VH8	II TRIMESTRE	,00	,00		
VH9	Luglio	,00	,00		
VH10	Agosto	,00	,00		
VH11	Settembre	,00	,00		
VH12	III TRIMESTRE	,00	,00		
VH13	Ottobre	,00	,00		
VH14	Novembre	,00	,00		
VH15	Dicembre	,00	,00		
VH16	IV TRIMESTRE	,00	,00		
VH17	Acconto dovuto				Metodo ,00

CASI PARTICOLARI

Variazione periodicità IVA

In caso di modifica delle scadenze di liquidazione tra un anno e l'altro, ai fini del calcolo del dato storico, valgono le seguenti regole:

- per il passaggio da regime mensile nel 2022 a regime trimestrale nel 2023, occorre calcolare l'acconto con riferimento alle liquidazioni degli ultimi tre mesi dell'anno precedente;

da MODELLO IVA 2023 periodo d'imposta 2022
 $VH13$ (ottobre) + $VH14$ (novembre) + $VH15$ (dicembre) + $VH17$ (acconto)

- per il passaggio da regime trimestrale nel 2022 a regime mensile nel 2023, l'acconto deve essere calcolato su un terzo dell'imposta versata per il quarto trimestre

da MODELLO IVA 2023 periodo d'imposta 2022
 $(VL38$ (totale IVA dovuta) - $VL36$ (Interessi dovuti in sede di dichiarazione annuale) + $VP13$ o $VH17$ (acconto)): 3.

Non rileva in nessun caso il fatto che il cambio di regime sia avvenuto per opzione/revoca all'opzione o per obbligo.

Rivenditori veicoli provenienti UE

I rivenditori di autoveicoli di provenienza UE devono versare l'IVA relativa alla prima cessione interna, al fine di procedere all'immatricolazione dell'autoveicolo.

Tali soggetti hanno:

- riportato nel quadro VM del mod. IVA 2023 i versamenti effettuati nel 2022 tramite il mod. F24 Elide relativamente agli autoveicoli immatricolati in tale anno, anche se oggetto di cessione nel 2023;
- scomputato in sede di liquidazione periodica (rigo VP10) quanto versato con riferimento alla prima cessione interna degli autoveicoli oggetto di precedente acquisto intraUE.

Per i soggetti in esame la base di riferimento dell'acconto IVA 2023 va quindi determinata considerando il saldo della liquidazione di dicembre 2022 al lordo di quanto versato con il mod. F24 Elide.

Maggiori ricavi/compensi “miglioramento” ISA

L'IVA dovuta sui maggiori ricavi/compensi dichiarati nel mod. REDDITI 2023 al fine di “migliorare” il punteggio ISA per il 2022 non influenza il calcolo dell'acconto IVA 2023.

Soggetti con contabilità separate

Per i contribuenti che adottano la contabilità separata **per opzione** le liquidazioni IVA sono cumulative per tutte le attività, fanno riferimento a un unico volume d'affari e quindi determinano l'acconto IVA nei modi ordinari sopra richiamati.

I contribuenti con contabilità separata **per obbligo** devono determinare diversi acconti per ogni attività svolta e, quindi, sono tenuti a effettuare distinte liquidazioni d'imposta. Fatto questo, l'anticipo consiste nella somma dei dati relativi alle differenti attività, compensando gli importi a debito con quelli a credito. In particolare, in presenza di diverse periodicità di liquidazione l'acconto va commisurato all'importo dovuto in sede di:

- liquidazione di dicembre 2022, per l'attività mensile;
- dichiarazione IVA relativa al 2022 (mod. IVA 2023) per l'attività trimestrale.

Infine, l'ammontare dell'anticipo e il metodo adottato per la sua determinazione, dovranno essere inseriti in un apposito spazio del MODELLO IVA 2023.

Il versamento dell'acconto IVA riguarda tutte le attività gestite in contabilità separata quale somma algebrica (debiti meno crediti) delle basi imponibili di riferimento che potrebbero essere sia mensili e sia trimestrali a seconda del volume di affari (ad esempio: contabilità separata imposta per obbligo al contribuente che esercita attività professionale con liquidazione trimestrale e attività commerciale con liquidazione mensile).

ATTENZIONE

Il versamento, nel caso di specie, va effettuato con codici tributo diversi in presenza di periodicità che non coincidono.

Soggetti fuoriusciti nel 2023 dal regime dei minimi e dal regime dei forfetari

I contribuenti che dal 2023 hanno adottato il regime IVA ordinario con effettuazione delle liquidazioni IVA mensili/trimestrali, non avendo una base di riferimento per il 2022, non sono tenuti al versamento dell'acconto IVA 2023.

Contribuenti mensili posticipati (D.P.R. 23 marzo 1998, n. 100 art.1, comma 3 – “contabilità presso terzi”)

I contribuenti che affidano a terzi la tenuta della contabilità e ne abbiano dato comunicazione nella prima dichiarazione annuale presentata nell'anno successivo alla scelta operata, possono fare riferimento, ai fini del calcolo della differenza di imposta relativa al mese precedente, all'imposta divenuta esigibile nel secondo mese precedente. Per i contribuenti che esercitano questa opzione per il regime di cui al comma 3 del medesimo DPR, non è previsto alcun differimento dei termini di registrazione, ma solo una diversa base di calcolo dell'imposta relativa a ogni liquidazione periodica. In sede di liquidazione periodica, il regime della contabilità presso terzi prevede che venga considerata l'IVA divenuta esigibile nel secondo mese precedente a quello in cui si effettua la liquidazione. Analogamente, si terrà conto degli acquisti registrati nel medesimo periodo.

Per tali soggetti è consentita una ulteriore modalità di calcolo, che consiste nel determinare l'acconto IVA in misura pari a 2/3 dell'IVA dovuta per la liquidazione per il mese di dicembre che prende a base le operazioni relative al mese di novembre: saldo a debito liquidazione dicembre anno precedente effettuata sulla base delle operazioni di novembre anno precedente.

Contribuenti trimestrali “speciali” - autotrasportatori

I contribuenti “trimestrali speciali” sono quei soggetti, indicati nell'art. 74, comma 4, del DPR 633/72, autorizzati con apposito decreto ministeriale a effettuare, indipendentemente dal volume d'affari realizzato, le liquidazioni IVA con cadenza trimestrale senza l'applicazione degli interessi dell'1%. Il versamento del 4° trimestre deve es-

sere effettuato entro il 16 febbraio dell'anno successivo. Per questi contribuenti considerati trimestrali "speciali" (autotrasportatori, distributori di carburante, imprese di somministrazione acqua, gas, energia elettrica, ecc..) il calcolo dell'acconto IVA si basa sulla liquidazione periodica del quarto trimestre dell'anno precedente e non sul saldo della dichiarazione annuale.

Liquidazione IVA "per cassa"

Per i contribuenti che adottano la liquidazione "IVA per cassa" ex art. 32-bis, DL n. 83/2012:

- l'IVA a debito relativa alle cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate **è esigibile nel momento di pagamento** dei relativi corrispettivi;
- l'IVA a credito relativa agli acquisti è **detraibile nel momento di pagamento** dei relativi corrispettivi.

Ai fini della determinazione dell'acconto IVA, i soggetti che utilizzano il regime in esame devono **applicare le regole ordinarie** sopra esaminate. In particolare l'applicazione del metodo effettivo consente di non tener conto dell'IVA relativa alle operazioni attive non incassate effettuate nel periodo 1.12 – 20.12.2023 / 1.10 – 20.12.2023, ferma restando l'impossibilità di considerare l'IVA relativa alle operazioni passive annotate nel medesimo periodo ma non ancora pagate. Va fatta solo attenzione alle specifiche regole di questo regime che riguardano sia le fatture emesse non incassate sia le fatture ricevute non pagate diventate esigibili/detraibili, in quanto decorso il termine di un anno dall'effettuazione dell'operazione.

Soggetti operanti nei settori delle telecomunicazioni e che effettuano somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento rifiuti solidi urbani, ecc.

Coloro che operano nei settori delle telecomunicazioni e quelli che effettuano somministrazioni di acqua, gas, energia elettrica, raccolta e smaltimento dei rifiuti solidi urbani, eccetera, individuati con il decreto n. 370/2000, che, nell'anno precedente, hanno versato IVA per un ammontare superiore ai due milioni di euro, determinano l'acconto in argomento in misura pari al 97% di un importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell'anno in corso (articolo 1, comma 471, legge n. 311/2004). Tale metodo di calcolo esclude sia il metodo storico, sia quello previsionale, mentre permane la facoltà di utilizzare il metodo di calcolo effettivo.

Liquidazione IVA di gruppo (società controllanti e controllate)

Ai fini dell'acconto si deve tenere in considerazione che:

- in assenza di modificazioni, l'acconto deve essere versato dalla controllante cumulativamente, con riferimento al dato del gruppo;
- nel caso di variazioni della composizione, le controllate che sono "uscite" dal gruppo devono determinare l'acconto in base ai propri dati, mentre la controllante, nel determinare la base di calcolo, non terrà conto dei dati riconducibili a dette società.

Produttori agricoli

Le imprese agricole, al pari degli altri contribuenti, sono obbligate al versamento dell'acconto IVA entro il 27 dicembre. Restano, invece, esclusi gli agricoltori in regime di esonero. Le modalità di determinazione dell'acconto non cambiano per le imprese agricole.

Con riferimento ai soggetti che operano in agricoltura, possono verificarsi, quindi, tre diverse ipotesi.

La prima è quella degli agricoltori che applicano il regime speciale (articolo 34 del DPR 633/72) e che quindi utilizzano le percentuali di compensazione. Si tratta di un regime applicabile dagli agricoltori che effettuano cessioni dei prodotti agricoli elencati nella tabella A, parte prima, allegata al DPR 633/72 (Elenco prodotti agricoli). Tale regime prevede la detrazione dell'IVA, che per la generalità dei contribuenti coincide con quella assolta sugli acquisti, nella misura derivante dall'applicazione all'ammontare imponibile delle cessioni di beni, di apposite percentuali di compensazione.

La seconda è quella degli agricoltori che applicano il regime ordinario e che, quindi, detraggono l'IVA assolta sugli acquisti. Si ricorda che questo regime riguarda gli agricoltori che non hanno i requisiti per applicare il regime speciale (perché, ad esempio, non effettuano cessioni di prodotti agricoli compresi nella tabella A, parte prima allegata al DPR 633/72) oppure perché, pur avendo i requisiti, non hanno convenienza ad accedervi (è il caso in cui l'IVA detraibile in base alla percentuale di compensazione è più bassa rispetto a quella assolta sugli acquisti). Questi contribuenti calcolano l'acconto IVA con le regole ordinarie.

La terza è quella degli agricoltori che applicano il regime di esonero disciplinato dal comma 6 dell'articolo 34 del DPR 633/72 che può essere applicato dalle imprese agricole con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, costituito per almeno 2/3 da cessioni di prodotti agricoli compresi nella prima parte della Tabella A, allegata al DPR 633/72. Non devono in tal caso versare alcun acconto. I produttori agricoli che applicano questo regime sono esonerati dal versamento dell'IVA e da tutti gli obblighi documentali e contabili quali l'emissione e la registrazione delle fatture, nonché la trasmissione della dichiarazione annuale IVA; di conseguenza, non essendo obbligati all'applicazione dell'IVA non sono nemmeno obbligati al versamento dell'acconto. L'unico adempimento previsto in capo a questi contribuenti consiste nel numerare e conservare le fatture ricevute.

Soggetti colpiti da eventi eccezionali

Nella dichiarazione IVA è stato previsto il rigo VA10 riservato ai soggetti che, essendone legittimati, hanno fruito per il periodo d'imposta, agli effetti dell'IVA, delle agevolazioni fiscali previste da particolari disposizioni normative emanate a seguito di calamità naturali o di altri eventi eccezionali. I soggetti che hanno fruito di particolari agevolazioni (sospensione dei termini di adempimenti e versamenti d'imposta) per effetto del verificarsi di eventi eccezionali devono comunque indicare nel quadro VH (qualora debba essere compilato ovvero nel quadro VP), in corrispondenza dei singoli periodi (mesi o trimestri), gli importi a debito risultanti dalle liquidazioni periodiche e dell'acconto.

Sez. 2 - Dati
riepilogativi relativi
a tutte le attività

VA10 Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali
Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni

1

Operazioni straordinarie

In presenza di operazioni straordinarie e in generale di altre trasformazioni sostanziali soggettive (conferimento d'azienda in società, donazione d'azienda, successione ereditaria, scioglimento società di persone con proseguimento dell'attività sotto forma di ditta individuale, ecc.) si verifica, in linea generale, una continuità tra i soggetti partecipanti all'operazione. Tenendo presente tale principio si ritiene che il soggetto che "nasce" dalle predette operazioni straordinarie (società conferitaria, erede/i che continuano l'attività del *de cuius*, donatario dell'azienda, socio di società di persone sciolta per il venir meno della pluralità dei soci che prosegue l'attività in forma individuale, ecc.) debba versare l'acconto IVA 2023 sulla base della situazione esistente nel 2022 in capo al soggetto "dante causa". Ma vediamo nel dettaglio alcuni casi.

Fusioni

Con specifico riguardo ai casi di fusione propriamente detta o per incorporazione, la società risultante dalla fusione o quella incorporante subentra, dalla data dalla quale ha effetto la fusione, nei diritti e negli obblighi esistenti in capo alle società fuse o incorporate, che si estinguono per effetto della fusione stessa. Ne discende, in via generale, che l'obbligo di versamento dell'acconto IVA spetta alla società risultante dalla fusione o quella incorporante a condizione che il suddetto obbligo sussista, alla data di efficacia della fusione, in capo alla società fusa o incorporata.

Per le fusioni aventi effetto tra il 1° gennaio e il 30 novembre (se la società estinta era in regime mensile) o tra il 1° gennaio e il 30 settembre (se la società estinta era in regime trimestrale), l'acconto non deve essere versato

né dalla società estinta, in quanto manca il “dato previsionale” di riferimento, né da quella risultante dalla fusione, in quanto manca il “dato storico”. Per le stesse ragioni, in caso di fusione per incorporazione, la società incorporata non deve versare l’acconto mentre la società incorporante deve versarlo tenendo conto del “dato storico” riguardante esclusivamente le proprie risultanze contabili, ovvero – in caso di adozione del metodo previsionale o di quello analitico – del “dato previsionale” che comprende tutte le risultanze, incluse quelle riferibili all’attività della società incorporata.

Per le fusioni aventi effetto a partire dal 1° dicembre (contribuenti mensili) o dal 1° ottobre (contribuenti trimestrali), poiché l’obbligo di versamento è già sorto in capo alla società che verrà fusa o incorporata entro la fine dell’anno, l’acconto deve essere versato con le seguenti modalità.

Se la fusione avviene nel periodo compreso tra il 1° dicembre o il 1° ottobre e il 27 dicembre (termine finale di versamento dell’acconto), la società risultante dalla fusione deve utilizzare, quale “dato storico”, l’ammontare delle risultanze della società fusa o incorporata in relazione all’ultima liquidazione periodica dell’anno precedente, ovvero in sede di dichiarazione relativa a tale anno e, quale “dato previsionale”, l’importo delle risultanze relative alla società fusa o incorporata, riguardanti le sole operazioni registrate fino alla data da cui ha effetto la fusione, compensando le risultanze creditorie con quelle debitorie. Nel caso di fusione per incorporazione la società incorporante deve, inoltre, tener conto, degli eventuali effetti compensativi dei “dati storici” e “previsionali” relativi alla propria attività.

Infine, nell’ipotesi in cui la fusione sia avvenuta successivamente alla scadenza del termine di versamento dell’acconto, ogni società provvede autonomamente al versamento dell’acconto. In tal caso, la liquidazione periodica definitiva relativa all’ultimo trimestre e la compilazione della dichiarazione IVA annuale sono effettuate unicamente dalla società incorporante.

Trasformazione di s.n.c., s.a.s., s.r.l., s.a.p.a. in società semplice

In tale ipotesi l’acconto IVA 2023 non sarà dovuto qualora venga adottato il metodo previsionale. Ciò in considerazione del fatto che la trasformazione agevolata in società semplice determina la perdita della qualifica di soggetto passivo IVA.

Assegnazione ai soci ovvero cessione agevolata di beni dell’impresa

In tale ipotesi:

- qualora vi sia stata l’assegnazione di beni ai soci e scioglimento della società entro il 30 settembre 2023, l’acconto IVA per il 2023 non sarà dovuto qualora venga utilizzato il metodo previsionale e sempre che le operazioni di liquidazione siano effettivamente ultimate entro il terzo trimestre del 2023.
- invece, nel caso in cui la società che ha effettuato l’assegnazione non sia stata liquidata andrà versato l’acconto IVA entro il prossimo 27 dicembre scegliendo una delle metodologie di calcolo, più sopra evidenziate.

Estromissione di beni strumentali dal patrimonio da parte dell’imprenditore individuale

Qualora l’imprenditore individuale abbia proceduto all’estromissione in via agevolata dei beni dal patrimonio entro il 31 maggio 2023, senza cessazione dell’attività, sarà dovuto l’acconto IVA 2023. Invece, se a seguito dell’estromissione, di cui sopra, sia stata contestualmente cessata l’attività non sarà dovuto l’acconto se viene utilizzato il metodo storico.

Liquidazione volontaria e procedure concorsuali

In caso di liquidazione volontaria e di procedure concorsuali l’acconto risulta essere dovuto e può essere ricalcolato con il metodo previsionale a cura del liquidatore o del commissario giudiziale.

PA/Soggetti in split payment – METODO STORICO

Ai sensi dell’art. 5 co. 2-*bis* del DM 23.1.2015, i soggetti passivi IVA tenuti all’applicazione dello split payment che effettuano il versamento dell’acconto IVA secondo il metodo “storico” devono considerare l’imposta assolta sugli

acquisti che è dovuta direttamente all'Erario ai sensi dell'art. 17-ter del DPR 633/72. In particolare, coloro che effettuano il versamento diretto all'erario ex art. 5 co. 01 del D.M. 23.1.2015 (quindi, senza far confluire il debito IVA nelle liquidazioni periodiche) dovranno effettuare un ulteriore versamento per tenere conto anche dell'imposta derivante dall'applicazione dello *split payment*. A tal fine si ricorda che l'esigibilità di tale IVA si verifica al momento del pagamento del corrispettivo, salvo la facoltà del cessionario o committente di anticiparla al momento della ricezione della fattura o a quello della registrazione della stessa.

Resta ferma la possibilità, anche per i soggetti destinatari degli obblighi di split payment, di determinare l'acconto IVA secondo una delle altre due modalità previste. In ogni caso, le PA e le società soggetti passivi IVA dovranno tenere conto dell'imposta versata all'Erario nell'ambito dello split payment, sia nell'ipotesi in cui l'IVA sia stata versata direttamente sia nell'ipotesi in cui sia stata versata nell'ambito delle liquidazioni periodiche.

SCADENZA VERSAMENTO

I contribuenti sottoposti agli obblighi di liquidazione e versamento previsti dall'articolo 27 del DPR 633/72, devono versare entro il giorno 27 del mese di dicembre l'acconto IVA. Tale scadenza subisce uno slittamento al primo giorno lavorativo successivo quando il 27 dicembre cade di sabato o di domenica.

Per questo anno l'acconto IVA va versato entro

MERCOLEDI' 27 DICEMBRE 2023

I CODICI TRIBUTO PER F24

L'acconto IVA risulta non dovuto qualora l'importo sia inferiore alla soglia di 103,29 euro.

Negli altri casi, il versamento dell'acconto deve essere effettuato dai contribuenti utilizzando il modello F24 in modalità esclusivamente telematica. È possibile compensare, liberamente, l'importo dovuto a titolo di acconto. La compensazione può essere effettuata con eventuali crediti di imposte o contributi di cui il contribuente abbia la disponibilità.

A differenza di quanto previsto per le liquidazioni periodiche, i contribuenti trimestrali **non devono applicare la maggiorazione degli interessi dell'1%**.

L'acconto con anno di riferimento 2023 versato deve essere, inoltre, sottratto all'IVA da versare:

- il 16 gennaio 2024 per il mese di dicembre per i contribuenti mensili,
- il 18 marzo 2024 (o successivamente in caso di posticipazione) in sede di dichiarazione annuale IVA per i contribuenti trimestrali,
- il 16 febbraio 2024 per il quarto trimestre per i contribuenti trimestrali "speciali".

I codici tributo da utilizzare nel modello F24 utile per il versamento dell'acconto IVA sono i seguenti:

- **codice tributo 6013** - versamento acconto IVA per i contribuenti mensili (mensili e "posticipati");
- **codice tributo 6035** - versamento acconto IVA per i contribuenti trimestrali (ordinari e "speciali").

Come compilare il modello F24 - Codice Tributo 6013

[← Pagina Precedente](#)

VERSAMENTO ACCONTO PER IVA MENSILE
Sezione modello F24 da compilare: ERARIO

Riferimento Normativo: DPR 633 del 99/99/1972

ESEMPIO 1: importo da versare

I dati proposti nell'esempio sono solo a titolo esemplificativo

Importo:	6.000,00 Euro
Anno d'imposta per cui si effettua il pagamento:	2023

SEZIONE ERARIO										
	codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati		importi a credito compensati		SALDO (A - B)	
	(1)	6013			(2)	(3)	2023	(4)		6.000,00
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI E INTERESSI										
codice ufficio				TOTALE		A	(6)	B	(7)	(8)
(9)										(10)

Descrizione del modello F24	Come compilare il campo
(1) codice tributo:	indicare 6013
(2) rateazione/regione/prov/mese rif:	non compilare
(3) anno di riferimento:	Anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, nell'esempio 2023
(4) importi a debito versati:	indicare l'importo a debito, nell'esempio 6.000,00
(5) importi a credito compensati:	non compilare
(6) TOTALE A:	somma degli importi a debito indicati nella Sezione Erario
(7) TOTALE B:	somma degli importi a credito indicati nella Sezione Erario, non compilare se non sono presenti importi a credito
(8) SALDO (A - B):	indicare il saldo (TOTALE A - TOTALE B)
(9) codice ufficio:	non compilare
(10) codice atto:	non compilare

Come compilare il modello F24 - Codice Tributo 6035

[← Pagina Precedente](#)

VERSAMENTO IVA ACCONTO Sezione modello F24 da compilare: ERARIO

Riferimento Normativo: DPR 633 del 99/99/1972

ESEMPIO 1: importo da versare

I dati proposti nell'esempio sono solo a titolo esemplificativo

Importo:	6.000,00 Euro
Anno d'imposta per cui si effettua il pagamento:	2023

SEZIONE ERARIO		codice tributo		rateazione/regione/ prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	SALDO (A - B)		
		(1)	6035	(2)	(3)	2023	(4)	6.000,00	(5)	
IMPOSTE DIRETTE - IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI E INTERESSI										
codice ufficio					TOTALE	A	(6)	B	(7)	(8)
(9)										
		codice atto								
		(10)								

Descrizione del campo F24	Come compilare il campo
(1) codice tributo:	indicare 6035
(2) rateazione/regione/prov/mese rif.:	non compilare
(3) anno di riferimento:	Anno d'imposta per cui si effettua il pagamento, nell'esempio 2023
(4) importi a debito versati:	indicare l'importo a debito, nell'esempio 6.000,00
(5) importi a credito compensati:	non compilare
(6) TOTALE A:	somma degli importi a debito indicati nella Sezione Erario
(7) TOTALE B:	somma degli importi a credito indicati nella Sezione Erario, non compilare se non sono presenti importi a credito
(8) SALDO (A - B):	indicare il saldo (TOTALE A - TOTALE B)
(9) codice ufficio:	non compilare
(10) codice atto:	non compilare

ATTENZIONE

L'anno di imposta da riportare è quello per il quale si sta effettuando il versamento. Per la imminente scadenza di fine mese è il 2023.

SANZIONI E RAVVEDIMENTO OPEROSO

Le sanzioni per l'omesso o tardivo versamento dell'acconto IVA sono disciplinate dal Decreto legislativo del 18/12/1997 n. 471. In particolare è applicabile una sanzione amministrativa del 30%. Tuttavia:

- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a novanta giorni, la sanzione è ridotta alla metà e quindi pari al 15% dell'importo versato tardivamente,
- per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a quindici giorni, la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a un importo pari a un 1/15 per ciascun giorno di ritardo e cioè per ogni giorno di ritardo è pari all'1%.

Queste sono le sanzioni che applica l'Amministrazione finanziaria quando rileva la tardività. Tuttavia tali violazioni possono comunque essere regolarizzate mediante il ravvedimento operoso versando con modello F24:

- con codice tributo 6013 o 6035 l'imposta dovuta;
- con codice tributo 1991 gli interessi calcolati a giorni;
- con codice tributo 8904 la sanzione ex articolo 13, comma 1, del D.Lgs. n. 472/97 ridotta nelle seguenti misure:

dallo 0,1% al 1,4% se il pagamento è effettuato entro 14 giorni dalla scadenza applicando lo 0,1% per ogni giorno di ritardo (c.d. "ravvedimento sprint");

1,5% (1/10 del 15%) se il pagamento è eseguito tra 15 e 30 giorni dalla scadenza;

1,67% (1/9 del 15%) se il pagamento è eseguito oltre 30 giorni ma entro 90 giorni dalla scadenza;

3,75% (1/8 del 30%) se il pagamento è eseguito oltre i 90 giorni dalla scadenza ma entro il termine di invio della dichiarazione relativa all'anno per il quale l'acconto è dovuto (ovvero per l'acconto IVA 2023 entro il termine di presentazione della DICHIARAZIONE IVA 2024 ANNO DI RIFERIMENTO 2023 – 30/04/2024);

4,29% (1/7 del 30%) se il pagamento è eseguito entro il termine di invio della dichiarazione IVA relativa all'anno successivo a quello per il quale l'acconto è dovuto (ovvero per l'acconto IVA 2023 entro il termine di presentazione della DICHIARAZIONE IVA 2025 ANNO DI RIFERIMENTO 2024 – 30/04/2025);

5% (1/6 del 30%) se il pagamento è eseguito entro il termine di invio della dichiarazione IVA relativa al secondo anno successivo a quello per il quale l'acconto è dovuto (ovvero per l'acconto IVA 2023 entro il termine di presentazione della DICHIARAZIONE IVA 2026 ANNO DI RIFERIMENTO 2025 – 30/04/2026).

Queste percentuali per il calcolo delle sanzioni sono l'effetto combinato della riduzione della sanzione in funzione del ritardo (D.Lgs. 471/1998 - che valgono quindi sia quando è l'Amministrazione finanziaria a erogarla sia in fase di ravvedimento operoso) e dell'applicazione della normativa sul ravvedimento operoso (D.Lgs. 472/1998 - la cui entità è modulata in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione fino al momento del ravvedimento).

ATTENZIONE

Nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 41/E del 2011, viene precisato che se il versamento viene effettuato con un ritardo inferiore a quindici giorni e allo stesso si accompagna quello, spontaneo, dei relativi interessi legali e della sanzione entro il termine di 30 giorni dalla scadenza, la riduzione delle sanzioni di cui al D.Lgs. 471/1998 si aggiunge a quella di un decimo del minimo prevista dal D.Lgs. 472/1998.

La violazione si consuma sempre nel giorno di scadenza del termine, ancorché l'insufficiente versamento sia avvenuto in un momento anteriore.

I RIFLESSI PENALI DELL'ACCONTO IVA

La scadenza relativa al pagamento dell'acconto IVA ha una valenza fiscale che va ben oltre la riscossione del tributo, in quanto il legislatore ha collegato a tale adempimento il perfezionarsi del **reato di omesso versamento dell'IVA**, dovuta sulla base della dichiarazione annuale, creando uno spazio temporale tra la scadenza amministrativa del versamento dell'imposta e la sua rilevanza penale.

La disciplina dei reati in materia di imposte sul reddito e sul valore aggiunto, punisce i soggetti passivi IVA che

non versano il tributo, dovuto in base alla dichiarazione annuale, per importo superiore a 250.000 euro entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al successivo periodo d'imposta.

È punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa l'IVA:

dovuta in base alla dichiarazione annuale

per un ammontare superiore a euro 250.000,00 per periodo d'imposta

entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo (27 dicembre)

L'importo da prendere in considerazione è quello risultante dalla dichiarazione annuale: con riferimento alla prossima scadenza del prossimo 27 dicembre, va monitorato l'importo complessivo di IVA non versata scaturente dalla dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2022.

A decorrere dal 22 ottobre 2015, il legislatore ha elevato la soglia di punibilità da euro 50.000,00 a euro 250.000,00 per ciascun periodo di imposta. Tale importante modifica, avendo chiaramente natura più favorevole al reo, ha prodotto effetti anche per il passato: conseguentemente, i fatti di reato, commessi prima della citata data e compresi nella fascia di evasione tra la soglia abrogata e quella vigente, non sono più penalmente rilevanti.

La data del 27 dicembre di ciascun anno è da monitorare oltre che per il versamento dell'acconto IVA, dovuto dai soggetti passivi per l'ultimo mese o trimestre del periodo d'imposta in corso, anche per la configurazione del reato di mancato versamento IVA.

C'è una sorta di intermezzo dalla scadenza per il pagamento dell'imposta a debito risultante dalla dichiarazione, fissata al 16 marzo, e quella per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, stabilita per il 27 dicembre. In questo spazio temporale, il soggetto passivo IVA ha pertanto la facoltà di sanare la propria posizione con il fisco con l'istituto del ravvedimento operoso, in forza del quale il contribuente ottiene un duplice risultato:

- regolarizza la propria posizione amministrativa, pagando sanzioni ridotte, rispetto a quelle che sarebbero state irrogate in caso di controllo;
- contestualmente, si pone al riparo da incriminazioni penali a titolo di omesso versamento IVA.

Tuttavia qualora il soggetto interessato non disponga della somma necessaria per saldare l'imposta, le sanzioni "ravvedute" e gli interessi di mora, può comunque effettuare un versamento parziale anche di solo tributo senza sanzioni e interessi al fine di portare l'importo non versato sotto la soglia di euro 250.000,00 evitando così l'irrogazione della pena del reato.

Dopo lo scadere del termine del 27 dicembre può essere comunque utile cercare di portare l'importo dovuto sotto la soglia di euro 250.000,00. Dopo lo spirare del termine per il pagamento dell'acconto, infatti, residua per il soggetto passivo IVA, un'ulteriore opportunità, rappresentata dalla speciale causa di non punibilità, applicabile a tutti i reati tributari in materia di pagamento ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74.

Art. 13, D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

"1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso."

In altri termini, la norma dispone che il pagamento integrale del debito tributario (nel nostro caso, IVA dovuta sulla base della dichiarazione annuale), effettuato prima della dichiarazione di apertura del dibattimento, determina la non punibilità dell'imputato del reato tributario, con conseguente proscioglimento in sede processuale. Nel dettaglio, tale adempimento può realizzarsi:

- sia nell'ambito delle procedure conciliative con l'Amministrazione Finanziaria;
- sia in maniera unilaterale da parte del contribuente, attraverso il descritto istituto del ravvedimento operoso.

Ciò nonostante, la nuova disciplina prevede un importante temperamento a tale regola. Qualora, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante rateizzazione, è attribuito all'imputato **un termine di tre mesi** per il pagamento del debito residuo, potendo il giudice prorogare tale termine una sola volta per non oltre tre mesi, qualora lo ritenga necessario.

Infine, giova ricordare che nell'ipotesi in cui vi sia stato, nel periodo intercorrente tra la presentazione della dichiarazione annuale IVA, rimasta insoluta, e la scadenza del pagamento dell'acconto, un cambio nella titolarità della gestione della società, formalmente debitrice d'imposta ma che ovviamente agisce giuridicamente per mezzo del proprio rappresentante legale, può verificarsi che, l'illecito sia astrattamente imputabile alle condotte di due distinti soggetti, l'amministratore che non ha effettuato i versamenti e il suo successore che ha ereditato tale posizione.

ANNOTAZIONE E REGISTRAZIONE CONTABILE DELL'ACCONTO IVA

Per facilitare il controllo in sede di un'eventuale successiva verifica, nonostante non sussista alcun obbligo di riportare sui registri IVA il risultato delle liquidazioni periodiche, è buona prassi (nata quando ancora il telematico non era così immediato da consultare) annotare l'importo versato a titolo di acconto IVA, con i relativi estremi di versamento, nel registro delle fatture emesse/corrispettivi o delle annotazioni di liquidazione.

In caso di adozione del metodo "analitico-effettivo", è opportuno annotare l'importo risultante dal conteggio al 20 dicembre, nel registro delle fatture emesse/corrispettivi ovvero la "liquidazione straordinaria" relativa alla determinazione dell'acconto, anche se a credito.

Per i contribuenti in contabilità ordinaria deve, inoltre, essere rilevato contabilmente (e quindi non solo negli archivi dei progressivi IVA) il versamento dell'acconto movimentando un conto da inserire nell'attivo dello **Stato patrimoniale** nell'ambito della voce C.II.5-*bis*, come di seguito indicato:

CONTO	DARE	AVERE
ERARIO C/ACCONTO IVA	xxx	
BANCA C/C		xxx

Al momento del pagamento, quindi, va acceso un conto da inserire nell'attivo dello stato patrimoniale "**Erario c/ acconto IVA**". Il conto "**Erario c/ acconto IVA**" rileva un credito per l'impresa nei confronti dell'Erario per l'imposta pagata il 27 dicembre.

Alla chiusura dell'esercizio, si provvede ad effettuare il giroconto del conto "Erario c/acconto IVA" al conto "Erario c/IVA" nel modo seguente:

CONTO	DARE	AVERE
ERARIO C/IVA	xxx	
ERARIO C/ACCONTO IVA		xxx

Al termine dell'esercizio, quindi, tale conto, come quelli relativi all'IVA sugli acquisti e all'IVA sulle vendite vanno riepilogati in un conto bifase denominato "**Erario c/IVA**" che determina il debito (passivo D 12) o il credito (attivo C II 5 - *bis*) annuale nei confronti dell'erario.

Il regime forfetario e le valutazioni di fine anno per l'applicazione nel 2024

A cura della **Redazione**

È noto che il regime forfetario, di cui alla legge 190/2014, è un regime naturale destinato ai contribuenti minori e, quindi, fruibile dalle persone fisiche esercenti attività d'impresa e di arti o professioni (comma 54 dell'art. 1 della legge 190/2014), ivi incluse le imprese familiari e coniugali non gestite in forma societaria (Agenzia delle Entrate, circolare 10 aprile 2019, n. 9 § 2.2), restando escluse le società di persone ed i soggetti ad esse equiparati, di cui all'art. 5 del D.P.R. n. 917/1986 (T.U.I.R.).

Si tratta di un regime molto favorevole, soprattutto per i soggetti di piccole dimensioni, stante l'applicazione di una tassa piatta (5% o 15%) sul reddito determinato in applicazione di un coefficiente di redditività diversificato per tipologia di attività.

Con l'approssimarsi della fine dell'anno, quindi, al fine di valutare la possibilità di adottare il regime forfetario nel prossimo anno (2024) si rende necessario eseguire alcune valutazioni, considerando anche l'introdotta (e nuovo) doppio limite di ricavi e/o compensi incrementato da Euro 65.000 a Euro 85.000 ovvero a Euro 100.000; la fuoriuscita dal regime forfetario, infatti, al superamento della soglia di Euro 100.000, avviene in corso d'anno con importanti ripercussioni anche dal punto di vista dei relativi adempimenti.

I REQUISITI PER L'ACCESSO E LA FUORIUSCITA

Il regime è applicabile se, con riferimento all'anno precedente, sono nel contempo soddisfatti determinati requisiti, ai sensi del citato comma 54 dell'art. 1 della legge n. 190/2014.

Si tratta, come indicato e principalmente, di soggetti che hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, di ammontare non superiore a Euro 85.000 e che sostengono spese per un ammontare complessivamente non superiore a Euro 20.000 lordi per lavoro accessorio (art. 70 del D.Lgs. n. n. 276/2003), lavoratori dipendenti, collaboratori (lett. c e c-bis del comma 1 dell'art. 50 del D.P.R. n. 917/1986), anche se assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto ai sensi degli articoli da 61 e seguenti del D.Lgs. n. 276/2003, utili erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (lett. c comma 2 dell'art. 53 del D.P.R. 917/1986) e somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (art. 60 del D.P.R. 917/1986).

Si ricorda, inoltre, che i compensi percepiti a titolo di diritti d'autore (lett. b, comma 2 dell'art. 53 del T.U.I.R.) concorrono alla soglia di 85.000 Euro solo se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, circostanza ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo (Agenzia delle Entrate, circolare 10 aprile 2019 n. 9/E § 2.2) e che l'importo dell'imposta di bollo addebitato in fattura al cliente assume natura di ricavo o compen-

so, concorrendo al limite d'accesso e permanenza nel regime e all'imponibile soggetto ad imposta sostitutiva (Agenzia delle Entrate, risposta n. 428/2022).

Di conseguenza, per l'ingresso o la permanenza in regime forfetario, non è previsto un termine massimo di permanenza, ma il regime agevolato cessa di avere applicazione a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui, il limite dei ricavi e/o compensi supera la soglia di Euro 85.000 e fino a Euro 100.000, si verifica una delle condizioni indicate al comma 57 dell'art. 1 della legge 190/2014 o si sia in presenza di un accertamento definitivo con il quale sia riscontrata l'assenza delle condizioni necessarie per l'applicazione.

Si ricorda, inoltre, che ai sensi del comma 57 citato, il regime non risulta applicabile quando il contribuente:

- si avvale di un regime speciale ai dell'IVA o dell'imposizione diretta;
- assume la qualità di socio in una società di persone, impresa familiare, associazione professionale di cui all'art. 5 del TUIR ovvero in una s.r.l. o associazione in partecipazione;
- perde la residenza italiana;
- effettua operazioni di compravendita di auto nuove ovvero di immobili e aree fabbricabili;
- esercita un'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due anni precedenti ovvero di soggetti che sono direttamente/indirettamente riconducibili ai predetti datori di lavoro;
- nell'anno precedente ha sostenuto spese per lavoro dipendente per un importo superiore a Euro 20.000;
- nel periodo d'imposta precedente sia titolare di redditi di lavoro dipendente o pensione per importi superiori alla soglia di Euro 30.000.

L'uscita dal regime forfetario comporta anche l'uscita dal regime contributivo agevolato, con la conseguenza che deve essere presentata una specifica comunicazione all'I.N.P.S. entro il 28 febbraio 2024 (se la fuoriuscita avviene a partire dal 2024) e il regime agevolato INPS non potrà essere adottato in futuro, anche qualora la persona fisica ritornasse ad adottare il regime forfetario.

Nel caso di esercizio di più attività si deve procedere a sommare tutti i ricavi e/o compensi delle diverse attività esercitate, tenendo conto che il limite di Euro 85.000, con riferimento al periodo d'imposta 2023, consente al contribuente di rimanere nel regime forfetario mentre al superamento di tale limite, la fuoriuscita dal regime agevolato opera a partire dal periodo d'imposta successivo e che il limite di Euro 100.000 innesca la cessazione del regime forfetario nel corso del periodo d'imposta in cui l'ammontare dei ricavi e/o compensi sbanca il detto limite di Euro 100.000.

In tal caso, s'innescano un serie di obblighi e, per esempio, l'I.V.A. risulta dovuta a partire dall'operazione che comporta il superamento del citato limite con relativi adempimenti (fatturazione, registro telematico e quant'altro); l'incasso della fattura e/o corrispettivo che comporta il superamento del limite di Euro 100.000 deve essere diviso in due parti (la prima non soggetta a I.V.A. e la seconda imponibile I.V.A.).

Nel periodo d'imposta in cui l'ammontare dei ricavi supera il limite di Euro 100.000, il reddito è determinato con modalità ordinaria, applicando il regime di contabilità semplificata e le aliquote I.R.P.E.F. (e addizionali) ordinarie e redazione della dichiarazione dei redditi (modello REDDITI) con inevitabile compilazione dei quadri RE o RG, in luogo del quadro LM.

Nella determinazione di entrambi i limiti si rende applicabile il "principio di cassa", rilevando anche gli incassi avvenuti nel corso del 2023 a fronte di fatture emesse nel 2022 mentre non rilevano le fatture emesse nel 2023 ma che saranno incassate nel 2024.

LE CAUSE OSTATIVE: SINTESI

Cause ostative
Utilizzo di regimi speciali IVA o di regimi forfetari di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo (lett. a).
Residenza fiscale all'estero, fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo (lett. b).
Effettuazione, in via esclusiva o prevalente, cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi (lett. c).
Esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio di tale attività: <ul style="list-style-type: none"> • partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR); • controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (lett. d).
Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni (lett. d-bis).
Possesso, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli articoli 49 e 50 del TUIR, eccedenti l'importo di 30.000 Euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato (lett. d-ter).

LE CAUSE OSTATIVE: LE PARTECIPAZIONI IN SOCIETÀ

Si ricorda che le disposizioni vigenti prevedono alcune situazioni che non permettono (cause ostative) l'applicazione del regime di favore, anche in presenza del rispetto dei criteri precedentemente indicati.

La partecipazione in una società a responsabilità limitata, come previsto dalla lett. d), del comma 57 dell'art. 1 dall'art. 1 della legge 190/2014, comporta la fuoriuscita dal regime nel 2024 se ricorrono "congiuntamente", due condizioni ovvero il possesso diretto e/o indiretto di una partecipazione di controllo nella società e l'esercizio da parte della società a responsabilità limitata di un'attività direttamente e/o indirettamente riconducibile a quelle svolte dal socio persona fisica che adotta il regime forfetario per la propria attività; in assenza di una delle indicate prescrizioni, la causa ostativa non opera e quindi il contribuente può applicare il regime in commento.

Al fine di verificare l'applicazione, quindi, si rende necessario tenere conto che per controllo si deve intendere (Agenzia delle Entrate, circolare n. 9/E/2019) quello diretto ovvero indiretto come indicato dall'art. 2359 c.c. ai sensi del quale sono definite società controllate:

- le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
- le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
- le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Riscontrata la presenza del controllo, la causa ostativa s'innescia se le attività svolte dalla società e dal socio persona fisica in regime forfetario rientrano nella stessa sezione ATECO, dovendo tenere conto non solo del codice ATECO ma anche delle attività effettivamente esercitate da entrambe le parti.

Al contrario, non sono attività economiche direttamente e/o indirettamente riconducibili alla partecipazione, l'assenza di acquisti di beni e/o prestazioni di servizi da parte della società verso la persona fisica e/o socio in regime forfetario, la mancata deduzione dei costi dei beni e servizi relativi alle prestazioni/cessioni effettuate da parte del socio in regime forfetario, le attività esercitate dalla società a responsabilità limitata e dalla persona fisica in regime forfetario, sono classificabili in differenti sezioni ATECO (Agenzia delle Entrate, circolare n. 9/E/2019).

La causa ostativa opera nell'anno di applicazione del regime agevolato e non nel periodo d'imposta precedente e, di conseguenza, la partecipazione in una società a responsabilità limitata che osta all'applicazione del regime opera dal 2024, se presente nel 2023 e, pertanto, al fine di evitare la fuoriuscita dal regime agevolato nel 2024, la quota di partecipazione deve essere ceduta entro il 31 dicembre 2023.

Sempre in ossequio alle disposizioni contenute nella lett. d), comma 1 dell'art. 57 della legge 190/2014, costituisce causa ostativa, sempre e comunque, la partecipazione in soggetti, di cui all'art. 5 del D.P.R. 917/1986 (società personali, associazioni professionali ed enti equipollenti), come le partecipazioni in società in nome collettivo, in accomandita semplice, in associazioni professionali e imprese familiari.

Se una persona fisica, che applica il regime forfetario, nel corso del 2023 entra quale collaboratore nell'impresa familiare, di cui all'art. 230-bis c.c., di un proprio familiare, nel 2024 opera s'inesca la causa ostativa all'applicazione del regime forfetario.

In queste situazioni si prescinde, addirittura, dall'entità della partecipazione con la conseguenza che anche il possesso di una minima percentuale in una società personale costituisce causa ostativa all'adozione del regime forfetario da parte del socio.

Come sempre, in via interpretativa, sono presenti delle eccezioni una delle quali è costituita dalla partecipazione in società semplice, sia agricola che immobiliare di godimento, come indicato specificatamente dall'Agenzia delle Entrate (risposta n. 114/2019); la ratio si riscontro sul fatto che le dette attività non sono riconducibili tra quelle che realizzato un reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo ma redditi di natura fondiaria.

Non condivisibile è, al contrario, quanto sostenuto dall'Agenzia delle Entrate in presenza della nuda proprietà sulle quote di questi soggetti, che ritiene la fattispecie ostativa all'applicazione del regime forfetario (Agenzia delle Entrate, risposte n. 125/2019 e 127/2019).

L'Agenzia delle Entrate, infine, (circolare n. 9/E/2019) ha precisato che la causa ostativa non opera qualora il contribuente in regime forfetario nell'anno precedente a quello di applicazione del regime agevolato provveda a cedere ovvero donare la propria quota di partecipazione e che la causa ostativa realizzata in corso d'anno, in seguito di acquisizione di una partecipazione per eredità, non si rende operativa se la partecipazione viene ceduta entro la fine dell'anno.

Fattispecie	Causa ostativa	Prassi
Partecipazioni in società semplice	No, ma solo se la società produce redditi diversi da quelli di lavoro autonomo o, di fatto, d'impresa	Agenzia delle Entrate, circolare 9/E/2019 § 2.3.2 e risposta n. 114/2019
Società di fatto	Sì, in caso di svolgimento di attività commerciali (equiparazione alle snc)	Agenzia delle Entrate, circolare 9/E/2019 § 2.3.2
Partecipazioni possedute a titolo di nuda proprietà	Sì	Agenzia delle Entrate, risposte nn. 125/2019 e 127/2019
Cessione di partecipazione in snc nel gennaio 2019 e apertura di partita IVA individuale per svolgere la stessa attività della società partecipata	No (limitatamente al 2019)	Agenzia delle Entrate, risposta n. 181/2019
Acquisto della partecipazione in corso d'anno per successione o donazione	No, se partecipazione ceduta entro l'anno	Agenzia delle Entrate, circolare 9/E/2019 § 2.3.2
Trasformazione della società di persone in società cooperativa r.l.	No, ma valutazione della causa ostativa relativa a detenzione di partecipazioni in s.r.l.	Agenzia delle Entrate, risposta n. 124/2019
Partecipazione in sas dichiarata fallita	Sì	Agenzia delle Entrate, risposta 422/2022

LE CAUSE OSTATIVE: LE PRESTAZIONI A FAVORE DEL PRECEDENTE DATORE DI LAVORO

Costituisce causa ostativa all'adozione del regime forfetario, ai sensi della lett. d-*bis*) del comma 57 dell'art. 1 della legge 190/2014 l'attività d'impresa e/o lavoro autonomo esercitata prevalentemente nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro ovvero erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro; la detta verifica, della prevalenza, deve essere eseguita al termine del periodo d'imposta e, quindi, per i contribuenti che adottano il regime forfetario nel 2023, la causa ostativa è da verificare al 31 dicembre 2023, con conseguente presenza della stessa a partire dal 2024.

Per verificare la presenza o meno della citata causa ostativa si rende necessario monitorare, nel corso del 2023, tutte le somme incassate dal datore di lavoro, anche ex datore di lavoro, rispetto alle somme incassate da altri soggetti e la stessa deve essere verificata con espresso riferimento ai due periodi d'imposta precedenti a quello oggetto di valutazione.

In presenza di un contribuente, per esempio, che applica il regime agevolato dal 2024 e che ha cessato un rapporto di lavoro dipendente anteriormente al 1° gennaio 2021, la causa ostativa non si configura anche nel caso in cui l'attività fosse svolta esclusivamente nei confronti del precedente datore di lavoro, essendo trascorso il periodo di osservazione (due anni).

La causa ostativa non emerge nemmeno nei confronti dei soggetti che iniziano una nuova attività professionale, dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio ai fini dell'esercizio di arti o professioni, come nel caso dei praticanti degli studi legali e/o commerciali.

LE CAUSE OSTATIVE: IL POSSESSO DI REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

Nel 2024, il contribuente non potrà accedere o mantenere il regime forfetario in commento se nel 2023 ha percepito redditi di lavoro dipendente e assimilati, di cui agli articoli 49 e 50 del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.), eccedenti il limite di Euro 30.000.

Nella determinazione del limite reddituale appena indicato non devono essere considerati gli emolumenti arretrati assoggettati a reddito di lavoro dipendente (Agenzia delle Entrate, risposta n. 102/2020) mentre, al contrario, sono rilevanti le somme percepite a titolo di premi di risultato ancorché assoggettati all'imposta sostitutiva del 10% (Agenzia delle Entrate, risposta n. 398/2020).

Il limite di Euro 30.000 è irrilevante, invece, e quindi non deve essere considerato se il rapporto di lavoro è cessato nel corso del periodo d'imposta, sempre che nel medesimo non sia stato percepito un reddito di pensione ovvero si abbia iniziato altra attività di lavoro dipendente.

Al contrario, il limite di Euro 30.000 opera se nel periodo d'imposta il dipendente ha cessato il proprio rapporto di lavoro con un datore di lavoro ma ha iniziato con un altro datore di lavoro; sul punto, infatti, l'Agenzia delle Entrate (risposta n. 368/2021) ha precisato che il momento che fa scattare la causa ostativa non è quello di presentazione delle dimissioni ma esclusivamente quello in cui termina l'attività lavorativa.

La causa ostativa è integrata in caso di svolgimento di rapporti lavorativi all'estero da parte di una persona con residenza fiscale italiana che intenda avviare in Italia una nuova attività avendo come principale cliente il precedente datore di lavoro estero (Agenzia delle Entrate, risposte nn. 359/2020 e 81/2021), mentre nessuna preclusione si verifica se la persona era in precedenza residente ai fini fiscali all'estero e acquisisce successivamente la residenza fiscale italiana (Agenzia delle Entrate, risposta n. 173/2019).

La causa ostativa non opera nei confronti di coloro che, già prima della sua introduzione (avvenuta nel 2019 ai sensi della legge. 145/2018), conseguivano sia redditi di lavoro autonomo o d'impresa sia redditi di lavoro dipendente o assimilati nei confronti del medesimo datore di lavoro, se i due rapporti di lavoro persistono senza modifiche sostanziali per l'intero periodo biennale di sorveglianza (Agenzia delle Entrate, circolare n. 9/E/2019 § 2.3.2 e Agenzia delle Entrate risposte nn. 116/2019, 170/2019 e 484/2019).

LE CAUSE OSTATIVE: LA RESIDENZA ALL'ESTERO

Un soggetto non residente in Italia può essere considerato nella medesima situazione di un soggetto residente, con conseguente parità di trattamento fiscale ai fini del regime forfetario, solo se risiede in un Paese dell'Unione Europea ovvero in un Paese dello Spazio economico Europeo (Islanda, Norvegia e Liechtenstein) e produce in Italia, in qualità di Stato fonte, la maggior parte del suo reddito complessivamente prodotto.

Fattispecie	Causa ostativa	Prassi
<i>Professionista residente in Italia con applicazione del regime di vantaggio. Nel corso del 2020 si trasferisce in altro Stato UE continuando a svolgere la propria professione prevalentemente in Italia.</i>	No, se il reddito prodotto in Italia costituisce almeno il 75% del reddito complessivo	Agenzia delle Entrate, risposta n. 519/2021
<i>Lavoratore dipendente residente e dimorante all'estero, iscritto all'AIRE, che vorrebbe rientrare in Italia nel 2021 per svolgere la libera professione.</i>	Sì, in quanto l'istante intende mantenere l'iscrizione all'AIRE e continuare a risiedere e dimorare all'estero per la maggior parte del 2021	Agenzia delle Entrate, risposta n. 257/2021
<i>Soggetto non residente ai fini fiscali in Italia (si desume che il medesimo sia residente in Svizzera). Il soggetto svolge la professione forense in Italia.</i>	Sì	Agenzia delle Entrate, risposta n. 119/2020
<i>Medico residente in uno Stato che non fa parte dell'UE né dello SEE e non produce la maggior parte del suo reddito in Italia. Svolge in Italia attività di lavoro autonomo per alcuni giorni al mese, presso strutture private di terzi.</i>	Sì	Agenzia delle entrate, risposta n. 106/2020

LE CAUSE OSTATIVE: L'ADOZIONE DI REGIMI SPECIALI

L'adozione di un regime speciale preclude all'accesso al regime forfetario per tutte le attività esercitate e la verifica della presenza della causa di esclusione deve essere fatta nel periodo d'imposta a quello in cui s'intende adottare il regime forfetario e non in quello precedente.

L'esercizio di un'attività soggetta ad un regime speciale IVA o qualificabile ai fini IRPEF di un reddito d'impresa o di lavoro autonomo determinato con modo forfetario preclude il regime agevolato per tutte le altre attività esercitate non in regime speciale; se è esercitata un'attività agricola, però, produttiva di reddito fondiario, è possibile applicare il regime forfetario per le altre attività svolte.

Rispetto ad un'attività in regime speciale IVA, l'utilizzo del regime forfetario è possibile a condizione che il contribuente, avendone facoltà, opti per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari nell'anno d'imposta precedente a quello di applicazione del regime forfetario (Agenzia delle Entrate circolare n. 9/2019 § 2.3.1). La necessità di esercitare preventivamente l'opzione per il regime ordinario non sussiste in caso di avvio di una nuova attività (Agenzia delle Entrate risposte nn. 215/2019 e 48/2020).

Di conseguenza, l'aver adottato nel 2023 uno dei regimi speciali non impedisce di avvalersi, a decorrere dal

2024, del regime forfetario, a condizione, però, che nel 2024 non si applichi alcun regime speciale.

In presenza di contemporaneo svolgimento di un'attività agricola in regime speciale e altra attività d'impresa, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che lo svolgimento di un'attività agricola esercitata nei limiti dell'art. 32 del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.), ancorché assoggettata ai fini IVA al regime speciale, ai sensi degli articoli 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/1972 (IVA), non è causa impeditiva all'accesso al regime agevolato per le altre attività d'impresa, arte o professione (Agenzia delle Entrate circolare n. 9/E/2019)

Il contribuente che, in aggiunta all'esercizio di una attività agricola cui applica il regime speciale IVA, esercitata nei limiti del reddito agrario, di cui all'art. 32 del D.P.R. 917/1986, esercita anche altre attività qualificabili tra quelle a reddito d'impresa, potrà avvalersi per tale ultima attività del regime agevolato (Agenzia delle Entrate circolari nn. 7/E/2008 e 10/E/2016)

Si ricorda che impediscono l'accesso al regime forfetario i seguenti regimi speciali:

REGIME SPECIALE	RIFERIMENTI NORMATIVI
Agricoltura, attività connesse e pesca	Articoli 34 e 34-bis del D.P.R. n. 633/1972
Agenzia di viaggio e turismo	Art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972
Regime editoria	Art. 74, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972
Regime dei rottami	Art. 74, commi 7 e 8 del D.P.R. n. 633/1972
Regime giochi, spettacoli ed intrattenimenti	Artt. 74, comma 6, e 74-quater del D.P.R. n. 633/1972
Regime del margine	Art. 36 del D.L. n. 41/1995
Vendita di sali e tabacchi	Art. 74, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972
Commercio di fiammiferi	Art. 74, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972
Gestione di servizi di telefonia pubblica	Art. 74, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972
Rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta	Art. 74, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972
Agriturismo	Art. 5, comma 3 della Legge n. 413/1991
Vendite a domicilio	Art. 25-bis, comma 6 del D.P.R. n. 600/1973
Agenzia di vendite all'asta d'oggetti d'arte, antiquariato o collezione	Art. 40-bis del D.L. n. 41/1995
Rivendita di beni usati	Art. 36 del D.L. n. 41/1995

DURATA, DISAPPLICAZIONE E OPZIONE

Il regime forfetario non ha limiti di durata, essendo un regime naturale, con la conseguenza che può essere applicato fin quando vi siano le condizioni necessarie alla sua applicazione.

Il regime forfetario viene disapplicato, come detto, in relazione alla perdita di uno dei requisiti d'accesso, oppure per la verifica di una condizione ostativa (comma 71, art. 1 della legge 190/2014) o dell'esercizio dell'opzione almeno triennale per l'applicazione dell'IVA e delle imposte sul reddito nei modi ordinari (comma 70, dell'art. 1 della legge 190/2014).

La perdita dei requisiti o la verifica di una condizione ostativa determina la fuoriuscita dal regime dall'anno successivo ma, come anticipato, la fuoriuscita è immediata nell'anno in cui i ricavi o i compensi percepiti superano Euro 100.000.

Il vincolo triennale derivante dall'opzione, di cui al comma 70 dell'art. 1 della legge 190/2014 non opera per le imprese in contabilità semplificata in quanto il regime di cassa applicato da tali imprese e quello forfetario sono entrambi naturali per i contribuenti minori; inoltre, il transito è possibile anche in costanza di opzione per il "regime delle registrazioni IVA", ai sensi del comma 5 dell'art. 18 del DPR 600/73 (Agenzia delle Entrate, risoluzione 64/E/2018 e circolare 9/E/2019 § 3.1).

I detti chiarimenti sono stati estesi anche ai professionisti che, pur avendo i requisiti per il regime forfetario, hanno applicato il regime di contabilità semplificata mediante comportamento concludente (D.R.E. Emilia Romagna, risposta n. 909-1960/2021; in senso contrario, Agenzia delle Entrate risposta n. 107/2019).

Fatta salva l'operatività, di cui all'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 1 del D.P.R. 442/197, il vincolo triennale resta applicato per i soggetti che hanno optato per la contabilità ordinaria (Agenzia delle Entrate circolare n. 9/E/2019 § 3.2).

I controlli di fine anno per gli esportatori abituali e lo splafonamento

A cura della **Redazione**

L'istituto del plafond Iva consente ai c.d. "esportatori abituali" di importare e acquistare beni e servizi senza l'applicazione dell'Iva, attenuando la formazione di un credito IVA di tipo strutturale. Per esportatore abituale si intende un soggetto (operatore commerciale) che, nel corso dell'anno solare precedente, o negli ultimi dodici mesi, risulti aver registrato un ammontare di esportazioni, altre operazioni assimilate o operazioni intracomunitarie superiore al 10% del volume d'affari.

REQUISITO SOGGETTIVO E INDIVIDUAZIONE DEL PLAFOND

A norma dell'articolo 8, comma 1 lett. c) e comma 2 del D.P.R. 633/1972, agli esportatori abituali è consentito effettuare acquisti (e importazioni) in sospensione d'imposta, cioè senza pagare l'Iva al fornitore (o alla Dogana). Ma cosa si intende per esportatori abituali? Sono quei contribuenti che, **nel precedente anno solare (plafond fisso) o nei 12 mesi precedenti (plafond mobile)**, hanno registrato cessioni all'esportazione, cessioni intracomunitarie o altre operazioni assimilate per un ammontare superiore al 10% del volume d'affari realizzato nel periodo. Solo al verificarsi di questa condizione l'esportatore acquisisce lo status di esportatore abituale.

Status esportatore abituale	=	Esportazioni + operazioni assimilate	> 10%	Volume d'affari
--------------------------------	---	---	-------	--------------------

Il volume d'affari deve essere opportunamente **rettificato** in quanto esso non corrisponde all'importo che emerge dalla dichiarazione annuale Iva, bensì al volume d'affari della dichiarazione annuale **al netto** delle seguenti operazioni non imponibili:

- cessioni di beni in transito;
- cessioni di beni depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- differenza dei corrispettivi, che non costituisce margine, nelle esportazioni rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995.

Le operazioni **non rilevanti territorialmente** oggetto di fatturazione (nei confronti di un soggetto passivo debitore d'imposta in un altro paese UE o effettuate fuori dal territorio della UE) **concorrono alla formazione del volume d'affari** annuo del cedente o prestatore di servizi. Tuttavia tali operazioni non generano plafond per l'acquisto di beni e servizi senza l'applicazione dell'Iva, in quanto sono irrilevanti nel calcolo del volume d'affari da utilizzare per determinare lo status di esportatore abituale del soggetto passivo italiano.

(+)	Volume di affari (art. 20 D.P.R. 633/1972)
(-)	<ul style="list-style-type: none"> • Cessioni di beni in transito. • Cessioni di beni depositati nei luoghi soggetti a vicinanza doganale
(-)	<ul style="list-style-type: none"> • Cessioni di beni e prestazioni di servizi, diverse da quelle ex art. 10 n. 1, 2, 3, 4, 9, fatturate senza Iva verso un soggetto passivo debitore di imposta in altro Stato UE. • Cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dall'UE.
(-)	Restante parte del corrispettivo che non costituisce margine nelle cessioni di beni usati "interne" (C.M. 177/E/1995, p. 5).
(=)	Volume d'affari rettificato

Vediamo ora nello specifico quali sono le esportazioni e le operazioni assimilate che concorrono alla formazione del plafond:

- Esportazioni (art. 8 del D.P.R. 633/1972).
- Cessioni di beni e prestazioni di servizi assimilate alle cessioni all'esportazione (art. 8-*bis*, c. 1 del D.P.R. 633/1972) solo quando rientrano nell'attività propria del soggetto.
- Prestazioni di servizi internazionali o connesse agli scambi internazionali (art. 9 c. 1 del D.P.R. 633/1972) solo quando rientrano nell'attività propria del soggetto.
- Cessioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (art. 71 del D.P.R. 633/1972).
- Operazioni nell'ambito di trattati e accordi internazionali (art. 72 del D.P.R. 633/1972).
- Cessioni di beni estratti da un deposito Iva con trasporto o spedizione fuori dal territorio della Comunità Europea (art. 50-*bis*, c. 4. lett. g) del D.L. 331/1993).
- Cessioni intracomunitarie (art. 41 del D.L. 331/1993), compresi i casi di triangolazione comunitaria promossa da soggetto passivo appartenente ad altro Stato membro, e di triangolazione comunitaria promossa da soggetto passivo residente.
- Cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito Iva con spedizione in altro Stato membro della Comunità Europea (art. 50-*bis*, c. 4, lett. f) del D.L. 331/1993).
- Corrispettivi delle cessioni intracomunitarie di tutti i prodotti agricoli e ittici effettuate da produttori agricoli (art. 34 del D.P.R. 633/1972 ai sensi dell'art. 51, c. 3 del D.L. 331/1993).
- Corrispettivi delle operazioni di cui all'art. 58, c. 1 del D.L. 331/1993, ossia le cessioni, nei confronti dei soggetti passivi nazionali o di commissionari di questi, eseguite mediante trasporto o spedizione di beni in altro Stato membro a cura o a nome del cedente nazionale.
- Margini (D.L. 41/1995) relativi a operazioni non imponibili concernenti beni usati che costituiscono plafond in esportazione.

Non sono invece operazioni con l'estero che concorrono alla formazione del plafond le seguenti:

- Cessioni di beni situati all'estero, territorialmente non rilevanti ai fini Iva (art. 7-*bis* del D.P.R. 633/1972).
- Prestazioni di servizi non territoriali (artt. da 7-*ter* a 7-*septies* del D.P.R. 633/1972).
- Cessioni a viaggiatori extracomunitari (art. 38-*quater*, c. 1 del D.P.R. 633/1972).
- Cessioni relative a beni in transito "doganale" nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale (art. 7-*bis* del D.P.R. 633/1972).
- Cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi Iva; cessioni a soggetto UE mediante introduzione in un deposito Iva e cessioni di beni di cui alla tabella a-*bis*, a soggetti diversi da quelli identificati nella UE (art. 50-*bis*, c. 4, lett. c) e d) del D.L. 331/1993).
- Cessioni di beni custoditi in un deposito Iva e prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni ivi custoditi (art. 50-*bis*, c. 4, lett. e) e h) del D.L. 331/1993).
- Trasferimenti da un deposito Iva ad un altro (art. 50-*bis*, c. 4, lett. i) del D.L. 331/1993).

- Cessioni di beni e relative prestazioni accessorie effettuate a organizzazioni dello Stato od organizzazioni non governative riconosciute ai sensi della L. 49/1987, che provvedono ad effettuare il trasporto o la spedizione di tali beni all'estero, per scopi umanitari (D.M. 10.03.1988).
- Restante parte dei corrispettivi che non costituisce margine nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (art. 37, c. 1 del D.L. 41/1995).
- Prestazioni di servizi rese fuori dalla UE da agenzie di viaggio e turismo, rientranti nel regime speciale del D.M. 340/1999 (art. 74-ter D.P.R. 633/1972).
- Cessione nei confronti di esportatori abituali e operazioni assimilate (art. 8, c. 1, lett. c); art. 8-bis, c. 2; art. 9, c. 2).

Si rammenta inoltre che non possono godere del plafond:

- i soggetti che si trovano nel 1° anno di attività (perché non hanno un anno di riferimento precedente);
- gli agricoltori in regime speciale (a meno che non optino per il regime ordinario);
- i contribuenti minimi (in quanto per la permanenza in tale regime sono escluse le esportazioni e operazioni assimilate).

MODALITÀ DI UTILIZZO DEL PLAFOND E TIPOLOGIE

Esistono due tipi di plafond:

1) plafond solare (detto anche fisso o annuale). L'importo massimo per effettuare acquisti in regime di non imponibilità Iva nell'anno solare in corso è costituito dalle esportazioni ed operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente.

2) plafond mensile (detto anche mobile). L'importo massimo per effettuare acquisti in regime di non imponibilità Iva nell'anno solare in corso è costituito dalle esportazioni ed operazioni assimilate registrate nei 12 mesi precedenti. Quindi l'importo varia mensilmente per effetto dello spostamento del periodo di riferimento.

È poi necessario distinguere tra due tipologie di Plafond:

- Plafond libero - È utilizzabile per l'acquisto di tutti i beni e servizi acquistabili con plafond.
- Plafond vincolato - È utilizzabile per l'acquisto di beni che siano esportati nello Stato originario nei 6 mesi successivi alla loro consegna.

In base alla C.M. 10.06.1998, n. 145/E, il plafond libero non è utilizzabile per l'acquisto di beni e servizi quali:

- Fabbricati e aree fabbricabili (anche se in leasing o tramite contratti d'appalto);
- beni e servizi con Iva indetraibile ai sensi dell'art. 19 e seguenti del D.P.R. 633/1972, compresi quelli rientranti nel regime del margine di cui al D.L. 41/1995.

Salvo le appena citate esclusioni, il plafond libero è utilizzabile per ogni tipo di bene, indipendentemente che esso sia strumentale o non strumentale, acquistato in leasing, realizzato in appalto, preso in locazione o noleggio, inerente o meno alle attività che generano plafond. Esso è inoltre utilizzabile per l'acquisto di tutte le tipologie di servizi (manutenzioni, consulenze, lavorazioni esterne e utenze).

ESEMPI DI CALCOLO DEL PLAFOND

Con il metodo solare o fisso, plafond disponibile è dato dalla differenza tra l'importo totale delle operazioni attive (esportazioni ed operazioni assimilate registrate nell'anno solare precedente) e gli scarichi del plafond stesso (gli acquisti agevolati che vengono effettuati nell'anno di riferimento).

Un commerciante di batterie industriali ha realizzato nell'anno "n-1" un volume d'affari di € 500.000 di cui € 100.000 rappresentano operazioni non imponibili ai sensi dell'art. 9 del D.P.R. 633/1972

Il commerciante gode dello status di esportatore abituale avendo realizzato esportazioni ed operazioni assimilate per più del 10% del volume d'affari rettificato ($100.000/500.000 = 20\%$)
--

Il commerciante può, nel corso dell'anno "n", effettuare acquisti di beni e servizi senza pagare l'Iva ai propri fornitori (previo invio della dichiarazione d'intento), nel limite massimo di € 100.000
--

Con il metodo mensile o mobile, l'importo del plafond viene continuamente aggiornato, mediante il ricalcolo all'inizio di ogni mese delle esportazioni e delle operazioni assimilate registrate nei 12 mesi precedenti. All'importo così determinato all'inizio di ogni mese, vanno sottratti gli utilizzi agevolati effettuati nel medesimo periodo.

ESEMPIO

La società ALFA srl ha presentato per l'anno 2022 una dichiarazione IVA, nel cui quadro VE "Operazioni attive" sono riportati questi dati:

Sez. 4 - Altre operazioni		Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1
	Esportazioni		Cessioni intracomunitarie	4.155.141,00
VE30	2 983.239,00	3	2.896.175,00	
	Cessioni verso San Marino		Operazioni assimilate	
	4 ,00	5	275.727,00	
VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento			42.000,00
VE32	Altre operazioni non imponibili			17.013,00
VE33	Operazioni esenti			,00
VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies			28.058,00
	Operazioni con applicazione del reverse charge		1	11.818,00
	Cessioni di rottami e altri materiali di recupero	2	11.818,00	
		3	Cessioni di oro e argento puro	,00
VE35	4 Subappalto nel settore edile	5	Cessioni di fabbricati	,00
	6 Cessioni di telefoni cellulari	7	Cessioni di prodotti elettronici	,00
	8 Prestazioni comparto edile e settori connessi	9	Operazioni settore energetico	,00
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati			,00
	Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1	,00
VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012			
		2	,00	
VE38	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all'art. 17-ter			,00
VE39	(meno) Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2022			,00
VE40	(meno) Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni			,00
Sez. 5 - Volume d'affari	VE50	VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)		4.836.774,00

Si può vedere che l'importo relativo alle cessioni intracomunitarie, esportazioni e assimilate (rigo VE30) è pari ad € 4.155.141.

Il volume d'affari (VE50) è pari ad € 4.836.774.

Il rapporto tra i due valori è pari a € 4.155.141 : € 4.836.774 = 85,91%, quindi superiore al 10%, perciò il soggetto è un esportatore abituale.

Nel corso dell'anno 2023 potrà effettuare acquisti senza l'applicazione dell'imposta per un importo pari ad € 4.155.141 (VE30).

DICHIARAZIONI D'INTENTO: ADEMPIMENTI OPERATIVI

Vediamo ora quali sono gli adempimenti operativi per poter utilizzare il plafond ed effettuare acquisti senza l'applicazione dell'IVA.

In primo luogo va evidenziato che la L. 58/2019, di conversione in legge del D.L. 34/2019, ha previsto, con effetto dal 2020, che non sia più necessario che l'esportatore abituale invii la dichiarazione d'intento, nonché la ricevuta di trasmissione telematica ai propri fornitori. A far data dal 2020 permane soltanto l'obbligo di invio telematico della dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, che rilascia apposita ricevuta con indicazione del protocollo di ricezione.

I fornitori dell'esportatore abituale trovano quindi all'interno del proprio cassetto fiscale la lettera d'intento e **provvedono ad indicare gli estremi del protocollo di ricezione** della dichiarazione d'intento rilasciati dall'Agenzia delle Entrate, nelle fatture emesse nei confronti del suddetto esportatore abituale (ovvero dall'importatore nella

dichiarazione doganale). Si noti che l'indicazione del protocollo di ricezione non esenta dall'obbligo di indicazione del titolo di inapplicabilità dell'IVA e la relativa normativa di esonero (art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. 633/1972). Infine, si rammenta che, in caso di fattura con importo superiore a € 77,47, va applicata l'imposta di bollo.

È in ogni caso opportuno che il cliente avvisi la controparte di aver trasmesso una dichiarazione d'intento all'Agenzia delle Entrate, onde evitare errori nella fatturazione.

Questo nuovo assetto si è venuto a creare in seguito alla abrogazione dell'art. 1, comma 2 del D.L. 29.12.1983, n. 746, il quale prevedeva l'obbligo:

- di redigere la dichiarazione d'intento in duplice esemplare;
- di numerarla progressivamente dal dichiarante e dal fornitore o prestatore;
- di annotarla entro i 15 giorni successivi a quello di emissione o ricevimento in apposito registro e di conservarla;
- di indicarne gli estremi nelle fatture emesse in base ad essa.

Con il Provvedimento Prot. 27.02.2020, n. 96911 l'Agenzia delle Entrate ha inoltre pubblicato il nuovo modello ministeriale ed ha introdotto, a decorrere dal 2.03.2020, la possibilità per il fornitore/committente di consultare il contenuto delle dichiarazioni d'intento ricevute dall'esportatore abituale.

DICHIARAZIONE D'INTENTO

DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

DATI DEL DICHIARANTE	Codice fiscale	Partita IVA	
	Cognome o denominazione o ragione sociale	Nome	Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)
DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE	Codice fiscale	Codice carica	Codice fiscale società
	Cognome	Nome	Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita	Provincia (sigla)
RECAPITI	Telefono prefisso numero	Indirizzo di posta elettronica	
INTEGRATIVA	Integrativa <input type="checkbox"/>	Numero protocollo di invio	
DICHIARAZIONE	Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare ACQUISTI <input type="checkbox"/> o IMPORTAZIONI <input type="checkbox"/> senza applicazione dell'IVA nell'ANNO <input type="text"/>		
	e chiedo di acquistare o importare <input type="text"/>		
	La dichiarazione si riferisce a: una sola operazione per un importo fino a euro <input type="text"/> operazioni fino a concorrenza di euro <input type="text"/>		
DESTINATARIO DELLA DICHIARAZIONE	<input type="checkbox"/> Dogana		
	Altra parte contraente		
	Codice fiscale	Partita IVA	
FIRMA	Cognome o denominazione o ragione sociale	Nome	Sesso (M/F) <input type="checkbox"/>
	FIRMA <input type="text"/>		

QUADRO A - PLAFOND

Tipo	A1 Fisso <input type="checkbox"/> Mobile <input type="checkbox"/>				
Operazioni che concorrono alla formazione del plafond	Dichiarazione annuale IVA presentata <input type="checkbox"/>				
	Esportazioni ²	Cessioni intracomunitarie ³	Cessioni verso San Marino ⁴	Operazioni assimilate ⁵	Operazioni straordinarie ⁶
IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA	Codice fiscale dell'intermediario				
	Data dell'impegno				
	giorno	mes	anno	FIRMA DELL'INTERMEDIARIO	

Si segnala che, nella sostanza, le modifiche più rilevanti riguardano l'eliminazione dei campi "numero" e "anno" della dichiarazione d'intento.

DICHIARAZIONI D'INTENTO: CONTROLLI E CONTRASTO ALLE FRODI IVA

Qualora i fornitori effettuino cessioni o prestazioni non imponibili, di cui all'art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. 633/1972, senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate della dichiarazione di intento, sono soggetti a sanzione, applicata in modo proporzionale (dal 100% al 200% dell'imposta).

La Legge 178/2020 ha stabilito che è inibita l'emissione di nuove dichiarazioni d'intento da parte di contribuenti nei cui confronti sia stata **disconosciuta** la qualifica di esportatore abituale da parte dell'Agenzia delle Entrate. L'Agenzia delle Entrate ha inoltre il potere di invalidare le dichiarazioni d'intento precedentemente emesse, operare un incrocio automatico tra sistema della fatturazione elettronica e dichiarazione d'intento falsa e inibire l'emissione della fattura elettronica da parte del fornitore, che abbia indicato il riferimento di una dichiarazione d'intento invalidata, con titolo di non imponibilità Iva.

Qualora, a seguito di attività di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate, emergano delle irregolarità, le dichiarazioni d'intento emesse illegittimamente sono **invalidate** e rese irregolari al riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento. L'Agenzia delle Entrate invia al soggetto emittente una comunicazione che riporta il protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento invalidata e le relative motivazioni.

Inoltre, in caso di esito irregolare delle attività di analisi e di controllo da parte dell'Agenzia delle Entrate, al contribuente è inibita la facoltà di trasmettere altre dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici.

L'invalidazione da parte dell'Agenzia delle Entrate della dichiarazione d'intento comporta lo scarto della fattura elettronica trasmessa al Sistema di Interscambio (SdI), recante il titolo di non imponibilità ai fini Iva ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c) del D.P.R. 633/1972 e il numero di protocollo di ricezione di una dichiarazione d'intento invalidata.

REGOLARIZZAZIONE IN CASO DI SPLAFONAMENTO IVA

Quando si realizza uno "splafonamento", ovvero il superamento del plafond disponibile da parte dell'esportatore abituale, lo stesso può essere regolarizzato attraverso l'utilizzo di tre distinte metodologie:

- **emissione di nota di variazione in aumento da parte del fornitore;**
- **emissione di apposita autofattura;**
- **in sede di liquidazione Iva periodica.**

La sanzione prevista in caso di splafonamento oscilla dal 100 al 200% dell'imposta evasa ed è a carico dell'esportatore abituale. È possibile sanare spontaneamente la violazione tramite il ravvedimento operoso. Il ravvedimento è percorribile se lo splafonamento si riferisce sia ad acquisti interni che ad importazioni.

Emissione di nota di variazione in aumento da parte del fornitore

Il cessionario/committente, può regolarizzare gli acquisti effettuati oltre il plafond disponibile richiedendo al proprio cedente/prestatore l'emissione di un'apposita nota di variazione in aumento dell'Iva non addebitata nella/e fattura/e originarie.

Lo splafonamento può pertanto essere regolarizzato chiedendo al fornitore di emettere apposita nota di variazione in aumento per sola imposta (nota di addebito), ai sensi dell'art. 26, c. 1 del D.P.R. 633/1972. In tale ipotesi, che prevede il coinvolgimento – non sempre gradito - del cedente/prestatore, l'operatore provvede a versare al fornitore l'ammontare dell'imposta originariamente non applicata. In questo modo, il debito Iva confluisce nella liquidazione periodica del fornitore che ha emesso la nota d'addebito, il quale provvederà a liquidare il tributo originariamente non applicato, "fermo restando l'obbligo del pagamento degli interessi e delle sanzioni" a carico del cessionario/committente, che dovrà apportare le opportune integrazioni in sede di compilazione della dichiarazione annuale Iva. È, comunque, possibile avvalersi del ravvedimento operoso, qualora la violazione commessa non sia stata constatata o accertata.

Emissione di apposita autofattura

Il cessionario/committente può regolarizzare l'avvenuto splafonamento:

- emettendo un'autofattura in duplice esemplare contenente:
 1. gli estremi identificativi di ciascun fornitore;
 2. il numero progressivo di protocollo delle fatture ricevute;
 3. il relativo ammontare eccedente il plafond disponibile;
 4. l'importo dell'imposta che avrebbe dovuto essere indicata nelle fatture ricevute;
- versando l'Iva non applicata in fattura, oltre agli interessi legali e alle relative sanzioni ridotte tramite il modello F24, indicando - per l'imposta - il codice tributo del periodo in cui erroneamente è stato effettuato l'acquisto senza applicazione dell'imposta, per gli interessi il codice tributo 1991 e, per le sanzioni, il codice tributo 8904 - sanzione pecuniaria Iva ravvedimento operoso;
- annotando l'autofattura soltanto nel registro degli acquisti, ai fini della detrazione dell'imposta versata all'Era-rio in sede di regolarizzazione;
- presentando un esemplare dell'autofattura al competente ufficio delle Entrate; l'altro esemplare, munito del visto di avvenuta regolarizzazione, deve essere, invece, annotato sul registro degli acquisti ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione dell'Iva;
- indicando l'ammontare dell'imposta così regolarizzata nel rigo "Variazioni ed arrotondamenti d'imposta" della dichiarazione Iva, antepo- nendo il segno positivo, e includendo tale versamento, comprensivo degli interessi, nel rigo "Ammontare versamenti periodici, da ravvedimento, interessi trimestrali, acconto".

Ai fini della detrazione, l'imponibile e l'imposta risultanti dalla predetta autofattura devono essere indicati nel quadro VF, nel rigo corrispondente all'aliquota applicata, con la conseguenza che l'importo della fattura del fornitore o della bolla doganale rispettivamente emessa o rilasciata in regime di non imponibilità non deve essere indicato nel rigo "Acquisti e importazioni senza pagamento d'imposta, con utilizzo del plafond".

In sede di liquidazione Iva periodica

Esiste infine una terza metodologia che consiste nella regolarizzazione in sede di liquidazione Iva periodica. In questo caso il cessionario/committente versa, mediante F24, la sanzione ridotta e successivamente presenta un esemplare dell'autofattura (come evidenziato nel caso precedente e con le medesime modalità) al competente ufficio locale dell'Agenzia e annota la stessa nel registro degli acquisti. Infine, con il preciso scopo di evitare la doppia detrazione dell'imposta regolarizzata, è necessario indicare nella dichiarazione annuale l'imposta regola-

rizzata anche in una posta di debito.

È opportuno precisare che, a differenza della modalità di regolarizzazione dello splafonamento consistente nella mera emissione dell'autofattura (modalità che prevede il contestuale pagamento in F24 dell'imposta, delle sanzioni e degli interessi), nel caso in esame dovranno essere effettuati versamenti distinti per:

- le sanzioni (mediante specifico modello F24, utilizzando il codice tributo 8904);
- l'imposta e gli interessi (che concorrono alla determinazione dell'Iva derivante dalla liquidazione periodica).

ESEMPIO

Riprendendo l'esempio di cui sopra, se erroneamente la società Alfa srl utilizza plafond per un importo superiore ad € 4.155.141 può sanare questo errore tramite una delle modalità viste prima; supponiamo che decida di seguire la seconda opzione *“autofattura e versamento diretto dell'imposta, delle sanzioni e interessi”*.

Ipotizziamo che lo splafonamento sia avvenuto nei mesi di Agosto 2022 per € 60.000 e nel mese di Settembre 2022 per € 30.000.

Vediamo ora come procedere per sanare l'errore, utilizzando il secondo metodo:

La società Alfa provvederà a emettere due autofatture, una con riepilogati i nominativi dei fornitori e relative fatture con gli importi del mese di agosto 2022 e l'altra per il mese di settembre 2022 (avrebbe potuto tranquillamente emettere solo una autofattura, ma per rendere più agevole l'abbinamento del ravvedimento operoso, si suggerisce di emettere un'autofattura per ogni mese in cui è avvenuto lo splafonamento).

Provvederà poi al versamento dell'IVA risultante:

Per la fattura del mese di Agosto	→	6008	€ 13.200
Per la fattura del mese di Settembre	→	6009	€ 6.600

La sanzione del 100% pari ad € 19.800 può essere diminuita ricorrendo al ravvedimento operoso, e andrà versata con codice 8904.

Supponendo che la società versi l'IVA nei termini per usufruire di una riduzione della sanzione di 1/8, potrà versare euro 19.800 x 12,5% (1/8 del 100%) = euro 2.475.

ULTIMI CHIARIMENTI DA PARTE DELL'AGENZIA

In risposta ad un quesito posto durante un recente convegno di settore, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che all'esportatore abituale non basta controllare che gli acquisti eseguiti senza addebito d'imposta, previa trasmissione della lettera di intento, rientrino nell'ammontare del complessivo plafond disponibile. È infatti necessario verificare anche che le fatture emesse dai singoli fornitori non determinano il superamento dell'importo della dichiarazione d'intento agli stessi riferibile.

Infatti, esaminando le conseguenze sanzionatorie in capo all'esportatore abituale che si trovi in simili circostanze, pur non trattandosi di uno splafonamento in senso proprio, la situazione impone allo stesso di regolarizzare l'operazione. In caso contrario si rende applicabile la sanzione dell'art. 6 comma 8, lett. b) del D.Lgs. n. 471/1997, pari al 100% dell'imposta non applicata.

Il tenore della risposta fornita impone alcune considerazioni. In primo luogo, la norma richiamata prevede la regolarizzazione mediante autofattura entro il 30° giorno successivo alla registrazione della fattura originaria ed impone il versamento dell'imposta (relativo all'imponibile eccedente l'importo della lettera d'intento) non addebitata al fornitore. Per questo motivo, l'imposta risulterà conseguentemente detraibile per l'esportatore in base alle regole ordinarie. Nonostante ciò, poiché nei fatti la fattispecie non si differenzia da quella del vero splafonamento, si ritiene che non sia esclusa la possibilità di procedere alla regolarizzazione con il metodo della liquidazione IVA, fattispecie che prevede l'emissione di autofattura senza dover materialmente procedere al pagamento del tributo. La stessa Agenzia, con la Risoluzione 16/E del 6 febbraio 2017, considera tale procedura quale valida alternativa rispetto all'emissione della nota d'addebito da parte del fornitore o alla autofattura con versamento dell'Iva ex art. 6, comma 8 del D.Lgs. n. 471/1997. L'unica differenza è che la regolarizzazione in liquidazione è possibile soltanto entro il 31 dicembre dell'anno in cui avviene lo splafonamento.

Una seconda riflessione attiene al fatto che quella dell'esportatore abituale non è l'unica violazione. Il fornitore infatti è il primo soggetto a commettere una violazione: egli riceve una lettera d'intento per un importo ed emette una fattura non imponibile per un importo più elevato. Tale violazione non appare dissimile da quella di chi emette fattura senza applicazione dell'Iva in mancanza della lettera d'intento. La violazione, in questi casi, dovrebbe essere punita in capo al fornitore a norma dell'articolo 7, comma 3 del D.Lgs. n. 471/1997 (penalità dal 100 al 200% dell'imposta non applicata, fermo sempre il versamento del tributo). Tuttavia, in considerazione del fatto che l'imposta deve essere assolta anche dall'esportatore abituale, rischiandosi altrimenti secondo l'Agenzia delle Entrate la sanzione dell'articolo 6 comma 8, appare evidente la necessità che le parti concordino le modalità della regolarizzazione. Infatti, pur essendo fornitore e cessionario/committente autonomamente assoggettabili alle sanzioni al verificarsi di relativi presupposti ed ognuno per irregolarità commessa in proprio, dall'altro lato è altresì vero che l'imposta risulta dovuta una volta soltanto, indipendentemente dal soggetto che vi provvede. Pertanto, se la regolarizzazione viene effettuata dall'esportatore abituale, il fornitore non dovrà nuovamente assolvere l'imposta addebitandola al cliente. Resteranno comunque a suo carico le sanzioni dell'art. 7, comma 3 del D.Lgs. n. 471/1997, eventualmente riducibili mediante ravvedimento operoso.

Novità fiscali per il settore degli immobili

A cura della **Redazione**

Nel testo della nuova legge di bilancio per il 2024 sono presenti varie misure che interessano i redditi provenienti da immobili, tra cui la cedolare secca sugli affitti brevi, le tasse sulla vendita di immobili ristrutturati con il superbonus e ritenute sui bonifici per lavori effettuati con il bonus edilizio.

CEDOLARE SECCA SUGLI AFFITTI PER BREVI PERIODI

La cedolare secca sui redditi percepiti su affitti di breve periodo passerà dall'attuale 21% al 26% nel 2024, ma solamente dal secondo appartamento in poi.

Per locazioni brevi si intende *“un contratto di locazione di immobile a uso abitativo, di durata non superiore a 30 giorni, stipulato da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa. Dal 2021 l'applicabilità è prevista solo se nell'anno si destinano a questa finalità al massimo quattro appartamenti; oltre tale soglia, l'attività, da chiunque esercitata, si considera svolta in forma imprenditoriale”*.

La cedolare secca è un regime facoltativo che consiste nel pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e delle addizionali, dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo ordinariamente dovute per registrazioni, risoluzioni e proroghe dei contratti di locazione.

Possono optare per il regime della cedolare secca le persone fisiche titolari del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento, che non locano l'immobile nell'esercizio di attività di impresa o di arti e professioni.

Sono attesi chiarimenti, in particolar modo sulla definizione di “secondo immobile”, in quanto la norma è mal formulata.

Il dubbio sorge sull'applicazione della tassazione al 26% anche del primo immobile oppure solamente sul secondo.

AUMENTANO LE TASSE SULLA VENDITA DI IMMOBILI RISTRUTTURATI CON IL SUPERBONUS 110%

Nella nuova Legge di Bilancio troviamo anche l'aumento delle tasse sulla plusvalenza per chi vende l'immobile ristrutturato con i benefici del superbonus.

Viene infatti portata al 26% l'aliquota della plusvalenza per la cessione degli immobili, diversi dall'abitazione principale e da quelli pervenuti per successione, se nel periodo precedente sono stati effettuati interventi che hanno beneficiato del Superbonus.

Attualmente, le plusvalenze vengono tassate quando la compravendita coinvolge immobili acquistati o costruiti da non più di 5 anni, ad esclusione delle case acquisite per successione o di quelle che per la maggior parte del tempo siano state adibite ad abitazione principale.

Con la legge di bilancio 2024 si modifica l'articolo 67, comma 1, del TUIR mediante l'aggiunta della lettera b-bis la quale include tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati dal c.d. Superbonus, nel caso in cui:

1. siano trascorsi meno di 10 anni dalla fine dei lavori alla data della cessione;
2. il fabbricato, tra la fine dei lavori e la cessione, non sia stato utilizzato come abitazione principale del venditore;
3. il venditore abbia chiesto l'applicazione del 110% non in dichiarazione bensì tramite cessione del credito o sconto in fattura.

Viene pertanto disposto che, quanto previsto dall'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, secondo cui costituiscono plusvalenze imponibili quelle derivanti dalle cessioni di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, si applica solo alle ipotesi diverse da quelle riconducibili alla lettera b-bis) del menzionato articolo 67. Viene modificato anche l'articolo 68, comma 1 del TUIR prevedendo che la plusvalenza è determinata dalla differenza tra il corrispettivo percepito nel periodo d'imposta e il prezzo d'acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo e, in presenza di immobili acquisiti per donazione, si assume come prezzo di acquisto o costo di costruzione quello sostenuto dal donante.

Viene previsto che, per gli immobili in esame, ai fini della determinazione dei costi inerenti al bene, nel caso in cui gli interventi si siano conclusi da non più di cinque anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento e siano state esercitate le opzioni di cessione del credito o sconto in fattura praticato dal fornitore.

Nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50 per cento di tali spese, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento.

AUMENTA LA RITENUTA SUI BONIFICI PER BONUS EDILIZI

La legge di bilancio 2024 ha inserito l'innalzamento della percentuale dall'8% all'11% della ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito dovuta dalle imprese che beneficiano del bonifico, a partire da marzo 2024.

Con la ritenuta sul bonifico nell'ambito di una ristrutturazione, le banche e Poste Italiane trattengono una somma come acconto dell'imposta sui redditi, perciò l'impresa che ha effettuato il lavoro agevolato con il Superbonus o gli altri bonus edilizi incassa una somma decurtata della ritenuta.

In caso di lavori in corso che dureranno per tutto il 2024, questa opzione sarebbe percorribile solo per i bonus edilizi diversi dal Superbonus e per il Superbonus fruito come detrazione Irpef. Questo perché la normativa sul Superbonus stabilisce che, nel caso in cui si opti per lo sconto in fattura o la cessione del credito, i bonifici devono andare di pari passo ai SAL.

L'obbligo di allineamento tra bonifici e SAL non sussiste invece negli altri casi.

BONUS EDILIZI

Molti dei bonus edilizi in vigore fino a questo momento sono stati confermati dal disegno di legge di bilancio in corso di approvazione, anche se con degli importi e delle percentuali inferiori rispetto al passato: il superbonus, il bonus ristrutturazioni, il bonus verde, l'ecobonus, il bonus mobili e le agevolazioni sui mutui attivati sulla prima casa dai giovani under 36, il bonus rivolto all'abbattimento delle barriere architettoniche, il bonus sicurezza.

Superbonus al 70%

Nel 2024, il superbonus sarà attivo solo per lavori in condominio, edifici composti da 2 a 4 unità anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà tra più soggetti.

Nel 2024 non è più previsto il Superbonus per le villette o abitazioni unifamiliari.

Saranno ammessi al 110% i lavori previsti dal Superbonus, compresi quelli negli edifici unifamiliari, senza tener conto dei nuovi requisiti, come la soglia del reddito familiare e il requisito della prima casa, per gli immobili situati in aree terremotate.

A precisarlo è una nota pubblicata lo scorso giugno 2023 dall'Agenzia delle Entrate, che specifica che rientrano

nei Superbonus al 110% i lavori svolti su edifici residenziali o unità immobiliari a destinazione abitativa per i quali sia stato accertato il nesso causale tra danno dell'immobile e l'evento sismico. Questi immobili devono inoltre trovarsi in uno dei Comuni delle Regioni interessate da eventi sismici per le quali è stato dichiarato lo stato di emergenza.

Non risultano novità per quanto riguarda le regole per ottenere il Superbonus 2024 al 70% o al 110% se in zona terremotata.

La prima condizione per richiederlo resta quella di fare almeno uno di questi tre lavori principali, detti trainanti:

- lavori di isolamento termico che riguardino oltre il 25% delle superfici opache verticali, orizzontali ed inclinate, delimitanti il volume riscaldato, verso l'esterno o verso vani non riscaldati;
- interventi per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con impianti a pompa di calore;
- interventi antisismici (il vecchio Sismabonus).

I lavori, nel complesso, devono portare al miglioramento di almeno due classi energetiche.

Bonus verde

Tra le conferme troviamo anche il bonus verde che non subirà alcuna modifica.

Il bonus verde coprirà le spese sostenute fino al 31 dicembre 2024. Le spese agevolate rimangono invariate:

- sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

L'agevolazione è pari al 36% della spesa sostenuta, nel limite di spesa di 5.000 Euro annui. La detrazione massima è pari a 1.800 Euro.

Agevolazioni mutui acquisto prima casa under 36

La Manovra proroga la garanzia per i mutui prima casa destinati ai giovani under 36 fino al 31 dicembre 2024. Vengono però sospese le esenzioni fiscali.

L'agevolazione sui mutui è stata confermata, ottenendo così un prestito dalla banca per un importo pari al 80% del prezzo della casa garantito dallo Stato, ci sono però incertezze riguardo al mantenimento dello sconto completo sulle imposte di registro, ipotecarie e catastali, così come del credito d'imposta sull'IVA per i giovani sotto i 36 anni.

I requisiti previsti sono:

- età anagrafica;
- Isee inferiore ai 40 mila Euro;
- la casa deve rientrare in una delle categorie catastali previste: abitazioni di tipo civile, di tipo economico, di tipo popolare, di tipo ultrapopolare, di tipo rurale, abitazioni in villini, abitazioni e alloggi tipici dei luoghi;
- l'ammontare del finanziamento inoltre non deve essere superiore a 250 mila Euro.

Ecobonus

È stato confermato anche l'ecobonus per tutto il 2024, con la possibilità di fruire di un'agevolazione pari al 50% o al 65% per la sostituzione di finestre, schermature solari, impianti di climatizzazione invernale, micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti, generatori d'aria calda a condensazione e pompa di calore sono i lavori. Possono usufruire della detrazione tutti i contribuenti che possiedono, a qualsiasi titolo, l'immobile oggetto di intervento.

Tra le persone fisiche possono fruire dell'agevolazione anche i titolari di un diritto reale sull'immobile, i condòmini, per gli interventi sulle parti comuni condominiali, gli inquilini, coloro che hanno l'immobile in comodato.

L'agevolazione spetta come detrazione d'imposta fruibile in dichiarazione dei redditi, in 10 anni.

Bonus ristrutturazioni

È stato prorogato per tutto il 2024 il bonus ristrutturazioni, la detrazione del 50% sull'IRPEF, fino a un massimo di

spesa di Euro 96.000, per interventi di riqualificazione edilizia, manutenzione straordinaria e ordinaria.

Il bonus ristrutturazioni 2024 può essere richiesto da tutti i contribuenti soggetti al pagamento delle imposte sui redditi:

- proprietario o nudo proprietario;
- titolare di un diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie);
- inquilino o comodatario;
- soci di cooperative divise e indivise;
- soci delle società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice e soggetti a questi equiparati;
- imprenditori individuali e imprese familiari, solo per gli immobili che non rientrano fra quelli strumentali o merce.

Bonus barriere architettoniche

Il bonus rivolto all'abbattimento delle barriere architettoniche è stato prorogato a tutto il 2024 e 2025. Le spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2025, riguardanti gli interventi volti al superamento e all'eliminazione delle barriere architettoniche, beneficiano di una detrazione del 75% in favore dei detentori degli immobili interessati.

Gli interventi sono diretti ad edifici già esistenti, abitativi o strumentali, patrimoniali o beni merce di imprese. Sono escluse le nuove costruzioni, nonché le demolizioni e successive ricostruzioni, classificate come ristrutturazioni.

Rientrano tra gli interventi agevolabili:

- ascensori;
- montacarichi;
- piattaforme elevatrici;
- adeguamento di bagni e cucine, a patto che i lavori rispettino i requisiti previsti dal D.M. numero 236/1989;
- automazione degli impianti di edifici e delle singole unità immobiliari, funzionali ad abbattere le barriere architettoniche.

Bonus Mobili

I beni nuovi, acquistati nel periodo compreso tra il 2020 e il 2024, destinati all'arredo di immobili oggetto di interventi di ristrutturazione, iniziati l'anno precedente l'acquisto, possono beneficiare di una detrazione del 50% della spesa sostenuta, entro il limite di 8.000 Euro nel 2023 e 5.000 Euro nel 2024, a prescindere dall'importo speso per i lavori di ristrutturazione dell'immobile.

La detrazione viene ripartita in dieci rate e non si trasferisce agli eredi o all'acquirente per i restanti periodi di imposta, in caso di decesso del contribuente o cessione dell'immobile.

Se gli interventi comportano l'accorpamento di più unità immobiliari abitative o la suddivisione in più immobili di un'unica unità abitativa, per l'individuazione del limite di spesa vanno considerate le unità immobiliari censite in catasto all'inizio degli interventi edilizi.

Rientrano tra i beni agevolabili:

- mobili;
- grandi elettrodomestici aventi classe superiore di efficienza energetica.

Bonus Sicurezza 2023/2024

Il Bonus sicurezza 2023/2024 è una detrazione fiscale del 50% sull'Irpef, ripartita in 10 anni, per le spese sostenute da chi effettua lavori finalizzati a garantire la sicurezza di una casa e prevenire illeciti.

Il bonus sicurezza prevede la copertura delle spese sostenute per tutti quegli interventi, effettuati entro il 31 dicembre 2024, finalizzati a prevenire il rischio di atti illeciti da parte di terzi dal punto di vista del diritto penalistico. Si parla, ad esempio, di furto, aggressione, sequestro di persona e ogni altro reato la cui realizzazione comporti la lesione di diritti giuridicamente protetti.

Le spese su cui si applica lo sgravio fiscale devono essere sostenute entro il 31 dicembre 2024 e la detrazione

del 50% viene ripartita in 10 quote annuali di pari importo su un limite massimo di spesa è di 96.000 euro. Non è necessaria che sia presente una ristrutturazione dell'immobile.

Il pagamento degli interventi ammessi, inoltre, deve essere effettuato tramite metodi tracciabili.

Possono beneficiare dell'agevolazione tutti i contribuenti, non solo i proprietari o i titolari di diritti reali sugli immobili per i quali si effettuano i lavori per rendere la casa più sicura e che ne sostengono le spese, ma anche l'inquilino o il comodatario.

Gli interventi agevolabili sono, ad esempio:

- rafforzamento, sostituzione o installazione di cancellate o recinzioni murarie degli edifici;
- apposizione di grate sulle finestre o loro sostituzione;
- porte blindate o rinforzate;
- apposizione o sostituzione di serrature, lucchetti, catenacci, spioncini;
- installazione di rilevatori di apertura e di effrazione sui serramenti;
- apposizione di saracinesche;
- tapparelle metalliche con bloccaggi;
- vetri antisfondamento;
- casseforti a muro;
- fotocamere o cineprese collegate con centri di vigilanza privati;
- apparecchi rilevatori di prevenzione antifurto e relative centraline.

IMU

Il Decreto Proroghe del 29 settembre 2023 ha prorogato al 2025 un nuovo meccanismo di pubblicazione sul portale dedicato del MEF, delle aliquote IMU deliberate da parte dei Comuni, basato sul popolamento di una tabella che avrebbe riportato casistiche standard, uguali per tutte le amministrazioni.

In mancanza di dati sarebbero state applicate le aliquote standard.

Questo nuovo sistema è stato introdotto dalla legge di bilancio 2023 e avrebbe dovuto entrare in vigore già a partire dal 2024.

FAC-SIMILE **CONTRATTO DI COMODATO IMMOBILIARE**

a cura della REDAZIONE

CONTRATTO DI COMODATO IMMOBILIARE **(stipulato ai sensi dell'art. 1803, Codice civile)**

Il COMODANTE <.....>

CONCEDE IN COMODATO

al COMODATARIO <.....> che accetta per se e per i suoi aventi causa,
l'unità immobiliare <.....> (*descrizione e dati identificativi dell'immobile oggetto del comodato*)

IL COMODATO SARÀ REGOLATO DALLE SEGUENTI PATTUZIONI

1) Condizioni dell'immobile - Il Comodatario dichiara che ha ispezionato l'immobile trovandolo in buono stato ed idoneo all'uso convenuto. Il Comodatario si impegna, inoltre, a riconsegnare l'unità immobiliare data in comodato nello stato medesimo in cui l'ha ricevuta salvo il normale deperimento d'uso e della vetustà, pena il risarcimento del danno. Il Comodatario si obbliga, inoltre, a non concedere a terzi il godimento del bene dato in comodato, sia a titolo gratuito sia a titolo oneroso, anche temporaneamente, senza il consenso scritto del comodante.

Il Comodante potrà richiedere il rimborso delle spese eventualmente sostenute nel corso del rapporto contrattuale e determinate dalla necessità di mantenere gli immobili consegnati in buono stato di manutenzione ed idonei all'uso convenuto.

2) Durata del contratto - Il contratto è stipulato con decorrenza dal DATA_INIZIO e scadenza il DATA_FINE. Nel silenzio si intenderà rinnovato di anno in anno salvo disdetta scritta da parte di una delle parti con lettera R/R almeno 6 mesi prima.

Il Comodante si riserva il diritto di pretendere in qualsiasi momento la restituzione della cosa data in comodato, qualora sopravvenga un bisogno urgente, ai sensi dell'art. 1809, C.c.

In caso di morte del Comodatario prima della scadenza del termine, il Comodante potrà esigere l'immediata restituzione del bene.

3) Divieto di cambio d'uso - È fatto divieto al Comodatario di modificare l'uso convenuto relativamente all'immobile o di immettere nell'alloggio persone estranee al nucleo familiare.

Il Comodatario si obbliga ad usare il bene per l'esclusivo uso di "abitazione", con divieto di sub-comodato, sublocazione e cessione, anche parziale, nonché di mutamento di destinazione d'uso.

4) Regolamento condominiale - Il Comodatario si impegna a rispettare le norme del regolamento dello stabile ove esistente, accusando in tal caso ricevuta della consegna dello stesso con la firma del presente contratto, così come si impegna ad osservare le deliberazioni dell'assemblea dei condomini. È in ogni caso vietato al Comodatario di compiere atti, e tenere comportamenti, che possano recare molestia agli altri abitanti dello stabile.

5) Oneri accessori - Sono interamente a carico del Comodatario le spese relative al servizio di pulizia, al funzionamento e all'ordinaria manutenzione dell'ascensore, alla fornitura dell'acqua nonché dell'energia elettrica, del riscaldamento, allo spurgo dei pozzi neri e delle latrine, nonché alle forniture degli altri servizi comuni. Il Comodatario ha diritto al rimborso delle spese straordinarie sostenute per la conservazione del bene, se ritenute necessarie ed urgenti.

6) Registrazione del contratto - Il Comodatario provvederà alla registrazione del contratto e al pagamento dell'intera imposta di registro.

7) Elezione a domicilio - A tutti gli effetti del presente contratto, comprese la notifica degli atti esecutivi, e ai fini della competenza a giudicare, il Comodatario elegge domicilio nell'immobile locato e presso l'Ufficio di segreteria del Comune ove è situato l'immobile oggetto del presente contratto.

8) Autorizzazione comunicazione dati - Il Comodante ed il Comodatario si autorizzano reciprocamente a comunicare a terzi i propri dati personali in relazione ad adempimenti connessi con il rapporto in essere (D.Lgs. 196/2003).

9) Assicurazione - Il Comodatario assume l'obbligo di provvedere ad assicurare i beni locati contro i danni da incendio, scoppio, allagamenti, prestazioni accessorie e ricorso vicini.

10) Rinvio a disposizioni di legge - Per quanto non previsto dal presente contratto, le parti fanno espresso rinvio alle disposizioni del Codice civile e comunque alle norme vigenti ed agli usi locali.

Letto, approvato e sottoscritto

LUOGO_STIPULA, li, DATA_STIPULA

Il/I comodante/i FIRMA

Il/I comodatario/i FIRMA

Ai sensi degli articoli 1341 e 1342 del Codice Civile, le parti dichiarano di essere a conoscenza, dopo approfondita lettura, di tutte le clausole del presente contratto (1- Condizioni dell'immobile, 2- Durata del contratto, 3- Divieto di cambio d'uso, 4- Regolamento condominiale, 5- Oneri accessori, 6- Registrazione del contratto, 7- Elezione a domicilio, 8- Autorizzazione comunicazione dati, 9-Assicurazione 10- Rinvio a disposizioni di legge), che approvano espressamente e specificatamente.

Il/I comodante/i FIRMA_LOCATORI_2

Il/I comodatario/i FIRMA_CONDUTTORI_2

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Formazione Tributaria Permanente” è una rivista on line a cadenza mensile

DIRETTORE RESPONSABILE

Dott. Vittorio Bellagamba

COMITATO SCIENTIFICO FONDAZIONE “DINO AGOSTINI”

Prof. Gianfranco Ferranti

Dott. Gabriele Sepio

Prof. Paolo Parisi

Dott. Franco Ricca

Dott. Nicola Forte

Gen. Luciano Benedetto Lipari

Dott. Giacomo Manzana

Dott. Claudio Carpentieri

Chiuso in redazione il 21 Dicembre 2023

SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:

roberto.valeri@logosnotizie.it