

A tutti i Sig.ri Clienti
Loro Sedi

Milano, 15 maggio 2024

OGGETTO: Informative e novità del mese di Maggio 2024

Le <i>news</i> di maggio	2
Riaperto il ravvedimento operoso speciale	3
Crediti d'imposta 4.0 e ricerca e sviluppo: novità per la compensazione	4
Il depositario comunica la cessazione dell'incarico	6
Benefici premiali Isa per il periodo d'imposta 2023	8
In assenza di proroga pericolo sanzioni per la comunicazione del titolare effettivo in CCIAA	10
Scade al prossimo 1° luglio 2024 la possibilità di rideterminare nuovamente il costo fiscale di partecipazioni e terreni	12
 Le procedure amministrative e contabili in azienda	
Veicoli in uso a dipendenti e amministratori	14
Il ravvedimento operoso dei versamenti	20

Invitiamo gli interessati a contattare lo studio per eventuali maggiori chiarimenti e/o precisazioni.
Distinti saluti.

Nava Viganò & Associati

Informative e news per la clientela di studio

CREDITO DI IMPOSTA TRANSIZIONE 5.0

È stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 100 dello scorso 30 aprile, la L. 56/2024 di conversione, con modificazioni, del D.L. 19/2024, recante ulteriori disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), che in tema di Transizione 5.0, contiene chiarimenti sulla certificazione necessaria.

(L. 56/2024, Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2024)

BANDO RINNOVO MACCHINE AGRICOLE 2024: DOMANDE ENTRO IL 31 MAGGIO

Sarà possibile richiedere entro il prossimo 31 maggio gli aiuti in conto capitale per ammodernamento delle macchine agricole: 400 milioni di euro ripartiti tra le Regioni. Per la misura agevolativa, sono inoltre state pubblicate ad opera del Masaf alcune *faq* di chiarimento.

(Decreto 26 marzo 2024 e delibere regionali)

LOCAZIONE DI ALLOGGI A BREVE TERMINE

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 29 aprile 2024, il Regolamento UE 2024/1028 dell'11 aprile 2024 relativo a raccolta e condivisione dei dati riguardanti i servizi di locazione alloggi a breve, che modifica il Regolamento UE 2018/1724.

(Regolamento UE 2024/1028 dell'11 aprile 2024)

NUOVA PROCEDURA TELEMATICA PER DEFINIRE L'ALIQUOTA IVA DELLE MERCI

L'Agenzia delle Dogane con avviso del 23 aprile informa del fatto che dal 1° maggio rende disponibile una nuova procedura telematica per definire l'aliquota Iva delle merci, come previsto dalla circolare n. 32/E/2010. Come specificato dalle istruzioni delle stesse Dogane, l'istanza, presentabile col nuovo modello, deve riportare una descrizione dettagliata della merce e deve essere corredata di eventuali schede tecniche, foto, analisi chimiche e campioni. L'accertamento tecnico viene rilasciato in 120 giorni.

(Agenzia delle dogane, avviso 23 aprile 2024)

ISTITUZIONE ALBI PROFESSIONALI PER PEDAGOGISTI ED EDUCATORI PROFESSIONALI SOCIO-PEDAGOGICI

È stata pubblicata ieri in Gazzetta ufficiale la L. 55/2024 per l'istituzione di 2 nuovi albi professionali per pedagogisti ed educatori professionali socio-pedagogici. La nuova legge delinea requisiti specifici per l'iscrizione e l'istituzione del relativo Ordine nazionale. Si potrà essere iscritti a entrambi gli albi. Le lauree richieste per le iscrizioni saranno abilitanti. Si attendono ora 2 decreti ministeriali di attuazione.

(L. 55/2024, Gazzetta Ufficiale n. 95 del 23 aprile 2024)

FALSI RIMBORSI DAL FISCO: ATTENZIONE AGLI SMS

L'Agenzia delle entrate informa i cittadini sul fatto che sono in arrivo sms a tema rimborsi dell'Agenzia delle entrate: si informa che i suddetti messaggi non provengono dal Fisco.

(Comunicato stampa del 2 maggio 2024)

RIAPERTO IL RAVVEDIMENTO OPEROSO SPECIALE

L'articolo 7, commi 6 e 7, D.L. 39/2024 ha riaperto i termini per beneficiare del ravvedimento operoso speciale che consente ai contribuenti di rimuovere violazioni commesse (articolo 1, comma 174, L. 197/2022). Sia il pagamento delle somme sia la rimozione delle violazioni inerenti i periodi di imposta sino al 31 dicembre 2022 possono ora essere effettuati entro il 31 maggio 2024. Il "ravvedimento operoso speciale" ha le seguenti specificità:

- le sanzioni sono sempre ridotte a 1/18 del minimo;
- le somme dovute possono essere versate anche in modalità rateale.

Quali sono le violazioni sanabili

Viene prevista la possibilità di regolarizzare, con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, delle violazioni diverse da quelle relative agli avvisi bonari e alle irregolarità formali, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e a periodi d'imposta precedenti.

La regolarizzazione è consentita sempreché le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni. La regolarizzazione non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato.

Il ravvedimento avviene con il versamento di 1/18 del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti.

Il pagamento delle somme (qualora sia rateizzato) è differenziato a seconda che la violazione riguardi le dichiarazioni relative ai periodi di imposta fino al 2021 o le dichiarazioni relative al periodo di imposta 2022:

- per gli anni fino al 2021, qualora non fatto precedentemente, entro il 31 maggio 2024 occorre rimuovere la violazione e pagare le prime 5 rate. Le restanti 3 rate dovranno essere versate entro il 30 giugno 2024, 30 settembre 2024 e 20 dicembre 2024;
- per l'anno 2022, entro il 31 maggio 2024 occorre rimuovere la violazione e pagare la prima rata. Le restanti 3 rate dovranno essere versate entro il 30 giugno 2024, 30 settembre 2024 e 20 dicembre 2024.



La regolarizzazione si perfeziona con il versamento di quanto dovuto entro il 31 maggio 2024 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione.

CREDITI D'IMPOSTA 4.0 E RICERCA E SVILUPPO: NOVITÀ PER LA COMPENSAZIONE

Il recente D.L. 39/2024, il cui *iter* di conversione in legge è ancora in corso, richiede l'invio di una comunicazione (preventiva e a completamento) degli investimenti effettuati in beni 4.0, e in attività R&S, quale condizione per fruire della compensazione dei citati crediti d'imposta. In particolare, l'obbligo comunicativo riguarda gli investimenti:

- effettuati a partire dal 30 marzo 2024, per i quali è richiesta una comunicazione sia preventiva sia successiva all'effettuazione dell'investimento;
- effettuati nel periodo che va dal 1° gennaio 2024 fino al 29 marzo 2024, per i quali è prevista solo la comunicazione successiva al completamento degli investimenti;
- effettuati nel 2023, limitatamente agli investimenti in beni 4.0 (non è richiesta per quelli in attività R&S).

In attesa dell'emanazione del Decreto Mimit, avvenuta lo scorso 24 aprile, è stato introdotto un blocco alla compensazione in un momento successivo a quello in cui gli investimenti sono stati eseguiti e interconnessi, con penalizzanti ripercussioni finanziarie soprattutto per quelle imprese che in questi primi mesi intendono compensare nel modello F24 le quote di credito maturate e riferite agli investimenti effettuati e interconnessi nel 2023. Successivamente:

- è intervenuta la risoluzione n. 19/E/2024, in cui l'Agenzia delle entrate ha precisato che la sospensione dell'utilizzo in compensazione nel modello F24 dei crediti d'imposta in questione riguarda i codici tributo "6936" e "6937" quando in corrispondenza degli stessi viene indicato come anno di riferimento 2023 o 2024. Ciò sta a significare che il "*blocco*" della compensazione non riguarda "*solamente*" i crediti d'imposta maturati per investimenti effettuati e interconnessi nel 2023 o 2024, ma anche quelli effettuati in anni precedenti (ad esempio 2022) e interconnessi nei predetti anni;
- in data 16 aprile l'Agenzia delle entrate ha pubblicato una *faq* sul proprio sito *internet*, in cui, dopo aver riepilogato gli investimenti per i quali spetta il credito d'imposta, chiarisce le modalità (una sorta di *escamotage*) con cui superare il blocco che si è venuto a creare dopo la pubblicazione della risoluzione n. 19/E/2024. In particolare, per gli investimenti effettuati nel 2021 e nel 2022 (ovvero prenotati in tali anni con pagamento dell'acconto del 20% e conferma d'ordine rispettivamente entro il 31 dicembre 2022 e 30 novembre 2023), se l'interconnessione è avvenuta nel 2023 o nel 2024, è possibile utilizzare in compensazione nel modello F24 tali crediti indicando quale anno di riferimento il 2021 o il 2022.

In questo scenario, in data 24 aprile 2024 il Mimit ha approvato 2 specifici modelli utilizzabili per le predette comunicazioni (di fatto, il Ministero ha "*aggiornato*" i modelli approvati dal D.M. 6 ottobre 2021 utilizzabili per comunicare i dati degli investimenti al fine di valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative). Come specificato dal comma 7 dell'articolo 1, D.M. 6 ottobre 2021 la presentazione dei modelli "*costituisce presupposto per la fruizione*" dei crediti d'imposta in esame in compensazione nel modello F24.

Investimenti Industria 4.0

La comunicazione va effettuata utilizzando lo specifico "*Modello di comunicazione dei dati concernenti il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese di cui agli allegati A e B alla legge n. 232 del 2016*" (Allegato 1

al Decreto) composto:

- dal frontespizio;
- da 2 sezioni (A e B) nelle quali riportare i dati/informazioni relative agli investimenti in beni materiali e immateriali di cui alle Tabelle A e B, Legge Finanziaria 2017 (l'abbinamento degli investimenti ai codici identificativi presenti nelle sezioni va effettuato sulla base delle classificazioni contenute nella Legenda allegata) e la fruizione negli anni del credito d'imposta.

Il modello va inviato:

- in via preventiva, per comunicare l'ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare a decorrere dal 30 marzo 2024 e la presunta fruizione negli anni del credito;
- in via consuntiva, al completamento degli investimenti al fine di aggiornare le informazioni comunicate in via preventiva.

Per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023 al 29 marzo 2024 la comunicazione va inviata solo a seguito del completamento degli investimenti. Tale comunicazione riguarda anche quegli investimenti effettuati nel 2023, per i quali il D.L. 39/2024 ha bloccato la compensazione del credito d'imposta già maturato.

Il modello della comunicazione deve essere firmato digitalmente e inviato al seguente indirizzo pec: transizione4@pec.gse.it

Investimenti R&S

La comunicazione va effettuata utilizzando lo specifico "*Modello di comunicazione dei dati concernenti il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica*" (Allegato 2) composto:

- da frontespizio;
- da 6 sezioni per l'indicazione delle informazioni relative agli investimenti nelle diverse attività ammissibili (l'abbinamento degli investimenti ai codici identificativi presenti nelle sezioni va effettuato sulla base delle classificazioni contenute nella Legenda allegata) nonché della fruizione negli anni del credito:
 - sezione A - Investimenti in attività di ricerca e sviluppo;
 - sezione B1 - Investimenti in attività di innovazione tecnologica, sezione B2 - Investimenti in progetti di innovazione tecnologica finalizzati al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0, sezione B3 - Investimenti in progetti di innovazione tecnologica finalizzati al raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica;
 - sezione C - Investimenti in attività di *design* e ideazione estetica;
 - sezione D - Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica.

Il modello va inviato:

- in via preventiva, per comunicare l'ammontare complessivo degli investimenti che si intende effettuare a decorrere dal 30 marzo 2024 e la presunta fruizione negli anni del credito;
- in via consuntiva, al completamento degli investimenti al fine di aggiornare le informazioni comunicate in via preventiva.

Per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024 al 29 marzo 2024, il modello va inviato esclusivamente a seguito del completamento degli investimenti. Anche questo modello di comunicazione deve essere firmato digitalmente e inviato via PEC a: transizione4@pec.gse.it

IL DEPOSITARIO COMUNICA LA CESSAZIONE DELL'INCARICO

Con il provvedimento n. 198619 del 17 aprile scorso, l'Agenzia delle entrate ha approvato il modello da utilizzare per la comunicazione della cessazione dell'incarico di depositario delle scritture contabili da parte del depositario stesso e in presenza di inerzia del contribuente.

Sul tema l'amministrazione è nuovamente intervenuta con la recentissima circolare n. 9/E/2024 del 2 maggio ribadendo i termini della normativa.

Si tratta in sostanza di dare corso a quanto previsto dal comma 3-*bis* dell'articolo 35, D.P.R. 633/1972 con cui è stata disciplinata una particolare procedura da utilizzarsi qualora il contribuente non provveda autonomamente alla presentazione della comunicazione di variazione del luogo di tenuta e conservazione delle scritture contabili.

Conseguentemente alla cessazione dell'incarico di conservazione delle scritture contabili, infatti, il depositario cessato potrà comunicarlo all'Agenzia delle entrate, qualora non vi abbia provveduto il contribuente nei termini normativamente previsti, cioè entro trenta giorni (articolo 35, comma 3, D.P.R. 633/1972).

Comunicazione da parte del contribuente	Alla cessazione dell'incarico
Comunicazione da parte dell'intermediario	Decorsi 30 giorni dalla cessazione dell'incarico



La comunicazione da parte dell'intermediario deve essere preceduta dall'avviso, al depositante, dell'intenzione di effettuare la comunicazione stessa all'Agenzia delle entrate.

Sostanzialmente l'invio della comunicazione da parte del depositario comporta per il contribuente:

- la disponibilità della stessa comunicazione nella propria area riservata del sito *internet* dell'Agenzia delle entrate;
- che, con decorrenza dalla data di invio della comunicazione, il luogo di conservazione delle scritture e registri contabili obbligatori si presume coincidere con il suo domicilio fiscale.

Il modello di comunicazione

Il modello di comunicazione approvato con il provvedimento va trasmesso esclusivamente con procedura *web* sul sito dell'Agenzia delle entrate e deve contenere:

- il codice fiscale e i dati anagrafici del depositario cessato, persona fisica, o del rappresentante legale/negoziale, nel caso in cui il depositario sia diverso da una persona fisica. In tale ultima ipotesi, va indicato il codice fiscale e la denominazione/ragione sociale del depositario rappresentato;
- la partita Iva del depositante, nonché la data dell'intervenuta cessazione dell'incarico di depositario;
- la modalità con la quale il depositante è stato preventivamente informato dal depositario dell'intenzione di comunicare all'Agenzia delle entrate la cessazione dell'incarico, nonché l'indirizzo di recapito e la data di invio della comunicazione;
- la data di sottoscrizione e la firma.

Ricevuta la comunicazione ed effettuati gli opportuni controlli sulla correttezza delle informazioni, l'Agenzia delle entrate rilascia un'attestazione di trasmissione e, dopo l'accoglimento, una ricevuta di acquisizione che contiene le informazioni relative alla comunicazione inviata.



Da questo momento, il luogo di conservazione dei libri, dei registri, delle scritture e dei documenti contabili si considera coincidente con il domicilio fiscale del depositante.

Comunicazione e ricevuta sono messe a disposizione del depositario e del depositante nelle rispettive sezioni dell'area riservata.



Potranno essere comunicati gli incarichi cessati dal 13 gennaio 2024 (data di entrata in vigore dell'articolo 35, comma 3-bis, D.P.R. 633/1972).

BENEFICI PREMIALI ISA PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2023

Con provvedimento n. 205127/2024 del 23 aprile scorso l'Agenzia delle entrate ha individuato i livelli di affidabilità fiscale cui sono collegati i benefici premiali Isa (previsti dall'articolo 9-bis, D.L. 50/2017), confermando l'impianto già applicabile per i periodi d'imposta precedenti e introducendo una novità legata all'esonero da visto di conformità.

Sono stati infatti recepiti gli incrementi dei limiti entro i quali è possibile beneficiare dell'esonero dal visto di conformità per la compensazione di crediti relativi a Iva, imposte dirette e Irap e per il rimborso del credito Iva, secondo quanto previsto dal c.d. Decreto Adempimenti Fiscali (D.Lgs. 1/2024): nella sostanza tali benefici sono stati graduati tenendo conto di 2 scaglioni successivi, ricollegati a risultati Isa crescenti.

Si ricorda che i benefici premiali previsti dalla citata norma sono ottenibili solamente in presenza di un voto "minimo", individuato annualmente da un apposito provvedimento direttoriale, almeno pari a 8; in particolare, detti vantaggi possono essere ottenuti, alternativamente:

- conseguendo un determinato risultato Isa in relazione all'annualità 2023, ovvero
- verificando un risultato medio del biennio 2022-2023.

Beneficio	Voto minimo periodo d'imposta 2023	Voto medio periodo biennio 2022-2023
Esonero visto compensazione crediti Iva ≤ 70.000 euro (50.000 euro annui imposte dirette e Irap)	9	9
Esonero visto compensazione crediti Iva ≤ 50.000 euro (20.000 euro annui imposte dirette e Irap)	8	8,5
Esonero visto/garanzia rimborsi Iva (fino a 70.000 euro)	9	9
Esonero visto/garanzia rimborsi Iva (fino a 50.000 euro)	8	8,5
Esclusione disciplina società di comodo	9	9
Esclusione accertamenti basati su presunzioni semplici	8,5	9
Anticipazione 1 anno termini di decadenza accertamento	8	-
Esclusione determinazione sintetica del reddito	9	9

Il conseguimento di tali risultati in esito alla compilazione del modello Redditi 2024 permette l'ottenimento dei benefici premiali richiamati, ricordato che:

- i vantaggi in merito all'utilizzo dei crediti Iva riguardano il prossimo anno, quindi il credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva 2025 (per l'anno 2024) e relativi ai modelli TR dei primi 3 trimestri 2025. Al riguardo sono state previste 2 soglie: per i crediti Iva fino a 50.000 euro è sufficiente un voto puntuale di 8 e medio di 8,5, mentre per i crediti superiori a 50.000 euro e fino a 70.000 euro è necessario un voto puntuale di 9 o medio di 9;
- i vantaggi in merito all'utilizzo dei crediti relativi alle imposte dirette riguardano invece i crediti relativi al 2023, spendibili già nel 2024. Anche qui sono state previste 2 soglie: per i crediti fino a

20.000 euro è sufficiente un voto puntuale di 8 e medio di 8,5, mentre per i crediti superiori a 20.000 euro e fino a 50.000 euro è necessario un voto puntuale di 9 o medio di 9;

- analoga impostazione riguarda anche la possibilità di chiedere a rimborso i crediti Iva (quello scaturente dalla dichiarazione Iva 2025 per l'anno 2024 ovvero per i crediti dei primi 3 trimestri 2025 risultanti dai modelli TR che saranno presentati) senza apposizione del visto di conformità e senza fornire apposita garanzia. Sono state previste 2 soglie: per rimborsi fino a 50.000 euro è sufficiente un voto puntuale di 8 e medio di 8,5, mentre per i crediti superiori a 50.000 euro e fino a 70.000 euro è necessario un voto puntuale di 9 o medio di 9;

- l'esclusione dall'applicazione della disciplina delle società non operative si applica per le società che hanno ottenuto un livello di affidabilità fiscale almeno pari a 9 in relazione all'annualità 2023 ovvero calcolato attraverso la media semplice dei livelli di affidabilità ottenuti per i periodi d'imposta 2022 e 2023 (in tal caso non è quindi richiesto alcun incremento nel risultato della media);

- è prevista l'esclusione dalla possibilità di subire accertamenti basati su presunzioni semplici, ottenendo un voto puntuale sul 2023 pari a 8,5, ovvero ottenendo un livello medio di affidabilità fiscale, per il 2022 e 2023, almeno pari a 9;

- l'esclusione dall'applicazione dell'accertamento sintetico (redditometro) si applica, oltre che ai soggetti che hanno ottenuto un voto puntuale sul 2023 pari a 9, anche ai contribuenti che abbiano ottenuto un livello medio di affidabilità fiscale, per il 2022 e 2023, almeno pari a 9 (anche in tal caso nel risultato della media non è richiesto alcun incremento). Tale previsione comporta che detto accertamento, per essere contestato al contribuente, deve prevedere un maggior reddito accertabile pari almeno a 2/3 di quello già dichiarato.



Per quanto riguarda il beneficio della riduzione di un anno dei termini di accertamento (limitatamente al reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarati), il beneficio è calcolato solamente in via "puntuale" per l'anno 2023 senza possibilità di "mediare" i punteggi ottenuti per i periodi d'imposta 2022 e 2023.

In merito alla fruibilità dei descritti benefici premiali, l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 20/E/2019 ha precisato che i benefici stessi spettano a condizione che i dati comunicati siano corretti (e come tali fedeli) e completi. Ciò sta a significare che se in un secondo momento (in sede di controllo), è accertato che i dati comunicati non sono corretti con conseguente riduzione del livello di affidabilità fiscale del contribuente (ad esempio al di sotto dell'8), l'eventuale compensazione del credito Iva diviene indebita. Tale circostanza comporta il recupero del credito indebitamente compensato oltre alla sanzione del 30%. Si ricorda, infine, che con la risposta a interpello n. 31/E/2020 l'Agenzia delle entrate ha precisato che il livello di affidabilità fiscale rilevante è quello che deriva non solo dalla dichiarazione presentata nei termini ordinari, bensì anche da quella tardiva (presentata entro i 90 giorni dalla scadenza).

IN ASSENZA DI PROROGA PERICOLO SANZIONI PER LA COMUNICAZIONE DEL TITOLARE EFFETTIVO IN CCIAA

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 236 del 9 ottobre 2023 del provvedimento del Mimit emesso in pari data il Legislatore ha attestato l'operatività dei sistemi di comunicazione del titolare effettivo, come stabilito dal D.I. 55/2022.

Entro 60 giorni a partire dalla richiamata data di pubblicazione del provvedimento (11 dicembre 2023), i soggetti interessati – imprese con personalità giuridica, persone giuridiche private, *trust* e istituti simili – avrebbero quindi dovuto inviare la comunicazione al Registro Imprese della CCIAA competente per territorio.

Senonché, con ordinanza n. 08083/2023 del 7 dicembre 2023 il TAR Lazio, IV sezione, ha disposto la sospensione cautelare dell'efficacia del citato D.M. *“Attestazione dell'operatività del sistema di comunicazione dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva”*. In conseguenza di detto provvedimento l'obbligo di effettuare la comunicazione del titolare effettivo entro l'11 dicembre 2023 è per molti rimasto sospeso in attesa del giudizio di merito del Tar Lazio. Giudizio giunto con le sentenze n. 6837/2024, n. 6839/2024, n. 6840/2024, n. 6841/2024, n. 6844/2024, n. 6845/2024 del 9 aprile 2024, con le quali la sezione IV del TAR Lazio ha respinto i ricorsi presentati dalle diverse associazioni fiduciarie, tesi a richiedere l'annullamento, previa sospensione dell'efficacia, del Decreto relativo al Registro dei titolari effettivi.

Se è vero che durante i mesi di sospensione l'operatività del sistema di comunicazione non si è comunque bloccata in quanto Infocamere, società che gestisce l'infrastruttura tecnologica delle CCIAA, ha continuato ad accettare le istanze presentate dai professionisti, l'incertezza del contesto normativo, ha tuttavia fatto propendere molti operatori ad attendere l'esito del ricorso prima di procedere con nuove trasmissioni.

Con un comunicato stampato datato 11 aprile 2024, protocollo 0007648, il Mimit ha stabilito *“alla luce delle richiamate pronunce giudiziali, la piena operatività di quanto stabilito sulla titolarità effettiva, con scadenza del relativo termine alla data dell'11 aprile p.v. compreso”*.

Sono stati pertanto concessi solamente 2 giorni di tempo per presentare tutte le istanze di prima comunicazione del titolare effettivo e, in base all'attuale normativa di riferimento, tutte le istanze presentate dal 12 aprile 2024 in poi sono soggette alle sanzioni di cui all'articolo 2630, cod. civ.: sanzione che può variare da un minimo di 103 euro fino a un massimo di 1.032 euro, importo che si riduce a 1/3 se la comunicazione viene poi effettuata entro 30 giorni dalla scadenza originaria.

È peraltro lo stesso Mimit che nella nota richiamata precisa che *“Al contempo, in ragione della complessa vicenda giudiziale intercorsa e del ristretto lasso temporale residuo, si demanda al prudente apprezzamento di codesti Enti camerali ogni iniziativa utile ad agevolare il corretto adempimento degli obblighi di comunicazione in argomento”*.

Incertezze alimentate anche dalla notizia dell'avvenuto deposito del ricorso presso il Consiglio di Stato da parte di Assofiduciaria con l'obiettivo di ottenere l'annullamento e/o la riforma delle richiamate decisioni assunte dal TAR Lazio con le sentenze dello scorso 9 aprile.

In virtù della descritta situazione, come anche richiesto da molte organizzazioni (tra cui il Cndcec che ha rivolto uno specifico appello a Unioncamere), è auspicabile un intervento di riapertura dei termini ai fine di consentire di effettuare senza sanzioni la prima comunicazione del titolare effettivo per i molti operatori che hanno sospeso le proprie valutazioni in attesa dell'esito dei richiamati provvedimenti di sospensione.

Diffuso il Manuale operativo da parte di Unioncamere



Nello scorso mese di aprile Unioncamere ha pubblicato il Manuale operativo per la richiesta di accreditamento dei soggetti obbligati alla adeguata verifica (tra questi, anche i professionisti). Secondo le indicazioni contenute nel citato Manuale le istanze di accreditamento vanno presentate dai soggetti obbligati tramite il sito *internet* <https://titolareeffettivo.registroimprese.it> effettuando i seguenti passaggi:

- a) accesso al portale dedicato tramite SPID, CNS, Carta di identità digitale (CIE);
- b) compilazione del modello *on line*;
- c) eventuale indicazione (quindi, facoltativa) di propri delegati ad accedere e a consultare la banca dati dei titolari effettivi e di un referente operativo;
- d) verifica della correttezza del documento dell'autodichiarazione generato dal sistema e inviato alla propria casella pec in modo che il soggetto obbligato, prima di inviare l'istanza di accreditamento, abbia la piena consapevolezza di quanto va a dichiarare sotto la propria responsabilità;
- e) invio dell'istanza sottoscritta tramite sessione autenticata.

SCADE AL PROSSIMO 1° LUGLIO 2024 LA POSSIBILITÀ DI RIDETERMINARE NUOVAMENTE IL COSTO FISCALE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI

A seguito delle disposizioni contenute nella Legge di Bilancio per l'anno 2024 (commi 52-53, articolo 1, L. 213/2023) viene per l'anno 2024 disposta l'ennesima proroga dell'agevolazione consistente nella possibilità di rideterminare il costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni in società non quotate nonché dei terreni agricoli ed edificabili prevista, in origine, agli articoli 5 e 7, L. 448/2001. La nuova previsione consente inoltre di procedere anche alla rideterminazione del valore delle partecipazioni di società quotate nei mercati regolamentati.

Al fine di verificare la convenienza a eseguire la rivalutazione, ciascun soggetto interessato dovrà necessariamente confrontare l'ammontare dell'imposta sostitutiva determinata come descritto in precedenza, con le imposte derivanti dalla tassazione "ordinaria" della plusvalenza. Generalmente, la convenienza a eseguire la rivalutazione sussiste quando il costo storico del bene è molto basso.

Soggetti interessati



- persone fisiche (non esercenti attività d'impresa);
- società semplici e associazioni a esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, Tuir;
- enti non commerciali per quel che attiene alle attività non inerenti all'attività d'impresa;
- soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia.

Modalità di rivalutazione

Partecipazioni in società non quotate e terreni	Per rideterminare il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni occorrerà, entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica), che un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno
Partecipazioni in società quotate	Per rideterminare il costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti al 1° gennaio 2024, il nuovo comma 1-bis dell'articolo 5, L. 448/2001 prevede la possibilità di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023 ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), Tuir

Condizioni per la rivalutazione

Per avvalersi della rivalutazione per il periodo d'imposta 2024, la partecipazione deve essere iscritta in bilancio alla data del 1° gennaio 2024.

Per perfezionare il regime agevolato in argomento, occorrerà quindi che entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica):

- un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o dei terreni;

- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle 3 rate annuali di pari importo.

Misura e versamento dell'imposta sostitutiva

Per quanto riguarda il "costo" della rivalutazione, per l'anno 2024 la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16%.

L'imposta sostitutiva del 16% potrà essere versata, alternativamente:

- in unica soluzione entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica);
- in caso di opzione per il versamento rateale, in 3 rate annuali di pari importo scadenti, rispettivamente, il 1° luglio 2024, il 30 giugno 2025 e il 30 giugno 2026; come nelle precedenti rivalutazioni le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica).

La rideterminazione si perfeziona con il versamento, entro il 1° luglio 2024 (il 30 giugno cade di domenica), del totale dell'imposta sostitutiva dovuta o della prima rata.

Disciplina a regime con la nuova Riforma fiscale

Con la recente Legge di Riforma fiscale (L. 111/2023) vengono definiti i criteri per ridisegnare alcune fattispecie produttive di redditi diversi di cui all'articolo 67, Tuir.

Con l'obiettivo di introdurre a regime la disciplina prevista dalla L. 448/2001 viene quindi prevista l'introduzione di un'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni, anche edificabili, con possibilità di stabilire aliquote differenziate in ragione del periodo di possesso del bene.

Si dovrà tuttavia attendere il relativo Decreto attuativo per comprendere il funzionamento della nuova disciplina.

Le procedure amministrative e contabili in azienda

VEICOLI IN USO A DIPENDENTI E AMMINISTRATORI

La concessione in uso di veicoli aziendali ai collaboratori dell'impresa (intesi in senso ampio, come dipendenti e/o collaboratori) è fenomeno diffuso nella pratica quotidiana e, per conseguenza, deve essere attentamente gestito per le numerose ricadute contabili e fiscali che può determinare.

Al fine di comprendere una distinzione basilare, appare indispensabile chiarire che l'uso del veicolo può essere:

- **esclusivamente aziendale.** Si verifica qualora l'utilizzo del veicolo sia esclusivamente finalizzato al compimento di missioni aziendali, senza poter essere utilizzato per finalità private (anche minimali) del soggetto. Pertanto, il veicolo dovrà essere lasciato in azienda al termine della giornata lavorativa e non potrà essere utilizzato, ad esempio, per recarsi al domicilio dell'utilizzatore. Mancando qualsiasi utilità privata, non si produce alcun *benefit*;
- **promiscuo (aziendale e privato).** Si concede l'uso del mezzo non solo per le finalità aziendali, bensì anche per quelle private. Ne consegue, ad esempio, che l'utilizzatore potrà servirsi del mezzo non solo per il tragitto casa – lavoro, bensì anche per la gita domenicale e per le vacanze estive. Esiste dunque una parziale utilità privata (*benefit*), determinata in misura convenzionale secondo le tariffe Acj;
- **esclusivamente privato.** Il veicolo rappresenta esclusivamente un *benefit*, nel senso che non serve per lo svolgimento dell'attività lavorativa e, per conseguenza, sostituisce in toto una parte della retribuzione. Il valore di tale attribuzione è determinato sulla base del valore normale.

Auto per utilizzo esclusivamente aziendale

Non ci si deve soffermare in modo particolare su tale casistica, in quanto va gestita con le usuali regole tributarie.

In definitiva:

- il costo di acquisto rileva nella misura massima consentita dalla norma, quindi 18.076 euro;
- il costo di acquisto e di impiego si deduce nella misura indicata dall'articolo 164, Tuir (normalmente 20%);
- l'Iva risulta detraibile nella misura del 40%.

I costi andranno contabilmente imputati secondo la loro natura, pertanto (ad esempio):

- i carburanti tra i costi di acquisto di beni (voce B6);
- le manutenzioni e le assicurazioni tra le spese per servizi (voce B7).

Appare opportuno che, al fine di prevenire contestazioni in merito a eventuali violazioni al codice della strada, sia tenuto un registro sul quale annotare i dati del soggetto che utilizza il mezzo in un determinato giorno, affinché il medesimo si renda "custode" dello stesso e si assuma la responsabilità di eventuali infrazioni.

Auto per uso promiscuo aziendale e privato

La casistica è quella che consente il maggiore vantaggio fiscale e, per conseguenza, richiede alcune cautele che sarà bene rispettare:

- l'uso aziendale del veicolo dovrà essere compatibile con le mansioni del dipendente;
- l'assegnazione dovrà risultare dal contratto di lavoro, piuttosto che da apposita documentazione che dovrà essere conservata sia in azienda sia assieme ai documenti del veicolo, al fine di giustificare che il conducente sia soggetto differente rispetto al proprietario risultante dal libretto di circolazione;
- l'assegnazione dovrà coprire la maggior parte del periodo di imposta. Nel caso di acquisto del veicolo in corso d'anno, la verifica è operata sul periodo di detenzione. Analogo beneficio si ottiene qualora il medesimo veicolo sia concesso in uso promiscuo a diversi dipendenti "a staffetta" nel corso del periodo di imposta, come potrebbe accadere nel caso di licenziamento del soggetto Tizio, sostituito dal soggetto Caio.

L'attuale normativa fiscale permette di considerare il valore del *benefit* in misura forfettaria, differenziando 2 regimi che hanno la finalità di indirizzare le aziende verso l'utilizzo di veicoli poco inquinanti. Infatti:

1. per gli autoveicoli concessi in uso promiscuo al dipendente con contratti di assegnazione stipulati fino al 30 giugno 2020, il *fringe benefit* si quantifica in misura pari al 30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri (a prescindere dalla effettiva percorrenza) calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'Acì, al netto delle somme eventualmente trattenute o corrisposte dal dipendente;
2. per i veicoli immatricolati dal 1° luglio 2020 e assegnati in uso promiscuo con contratti dal 1° luglio 2020, la percentuale per la determinazione del *fringe benefit* è differenziata in connessione con la tipologia del mezzo come oltre precisato;
3. per i veicoli immatricolati entro il 30 giugno 2020 e assegnati in uso promiscuo con contratti dal 1° luglio 2020, il *fringe benefit* non può essere determinato con modalità esclusivamente forfettarie, bensì dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato dell'autoveicolo, motociclo o ciclomotore, scorpendo quindi dal suo valore normale, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro (in tal senso, risoluzione n. 46/E/2020).

Dunque, va precisato che:

- per le assegnazioni realizzate sino al 30 giugno 2020 valgono le regole "canoniche" che quantificano il *benefit* in misura fissa pari al 30% della tariffa;
- per le assegnazioni poste in essere dal 1° luglio 2020, invece, la percentuale varia ma solamente nel caso in cui il veicolo oggetto di assegnazione sia anch'esso immatricolato da tale data;
- la norma "nuova" ha previsto anche una differenziazione delle percentuali tra l'anno 2020 e le annualità successive.

Emissione di CO2 del veicolo	% di percorrenza privata	
	Anno 2020	Dal 2021
Fino a 60 g/Km	25%	25%
Da 61 a 160 g/Km	30%	30%
Da 161 a 190 g/Km	40%	50%
Oltre 190 g/Km	50%	60%

Per individuare la tipologia di veicolo e l'ammontare del *benefit "variabile"* (oltre al dato della immatricolazione che, negli esempi che seguono non viene considerato per semplicità espositiva) è necessario verificare il libretto di circolazione del mezzo e, in particolare, la voce "V.7" nel riquadro 2, come si vede dagli esempi che seguono (la ricorrenza più tipica è quella che conserva la misura del 30%, mentre le auto di una certa cilindrata e potenza – non elettriche – salgono nella misura):

Veicolo con emissioni tra 161 e 190	Veicolo con emissioni tra 61 e 160
<pre>(K) e1*2007/46*1751*04 (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) 2300 (O.2) (P.1) 2995,00 (P.2)250,00 (P.3)IBRIDO (P.5) CZS (Q) (S.1) 5 (S.2) (U.1) 72 (U.2) 3750 (V.1) (V.2) (V.3) 0,0335 (V.5) 0,000440 (V.6) (V.7) 182,0 (V.9) REG 2017/1221</pre> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; width: fit-content; margin-left: auto;"> IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE </div>	<pre>(K) e1*2007/46*0284*18 (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) 2200 (O.2) (P.1) 2367,00 (P.2)193,00 (P.3)GASOL (P.5) CTB (Q) (S.1) 5 (S.2) (U.1) 57 (U.2) 2375 (V.1) (V.2) (V.3) 0,0461 (V.5) 0,000640 (V.6) 0,50 (V.7) 155,0 (V.9) 136/2014</pre> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; width: fit-content; margin-left: auto;"> IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE </div>
Veicolo con emissioni tra 61 e 160	Veicolo con emissioni tra 61 e 160
<pre>(K) OEWAU01EST03C E1*98/14*0131* (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) (O.2) (P.1) 1422 (P.2) 55,00 (P.3) GASOL (P.5) AMF (Q) (S.1) 4 (S.2) (U.1) 85 (U.2) 3000 (V.1) (V.2) (V.3) (V.5) (V.7) 116,0 (V.9) 1999/102/CE</pre> <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; width: fit-content; margin-left: auto;"> IMPOSTA DI BOLLO ASSOLTA IN MODO VIRTUALE </div>	<pre>(K) e1*2007/46*0627*11 (L) 2 (N.1) (N.2) (N.3) (N.4) (N.5) (O.1) 1500 (O.2) (P.1) 1598,00 (P.2)081,00 (P.3)GASOL (P.5) CXX (Q) (S.1) 5 (S.2) (U.1) 69 (U.2) 2375 (V.1) (V.2) (V.3) 0,0692 (V.5) (V.6) 0,10 (V.7) 106,0 (V.9) 136/2014</pre>

In particolare, la lettera "V" è dedicata alle emissioni dei gas di scarico, ove "V.3" si riferisce agli ossidi di azoto, "V.5" al particolato, "V.7" al CO₂, "V.8" al consumo medio di carburante nei test su ciclo misto o combinato espresso in litri per 100 Km, "V.9" alla classe ambientale di omologazione CE.

In merito al "passaggio di regole" e alla data spartiacque del 30 giugno 2020, segnaliamo che per assegnazione di auto non si intende solo il primo atto, ma anche – ad esempio – l'attribuzione di un nuovo veicolo.

Così, nel caso di dipendente che da sempre aveva l'auto aziendale e ne ricevesse una di nuova immatricolazione dal 1° luglio 2020, si dovranno applicare le nuove regole.

Sempre in tema fiscale, nel caso in cui l'assegnazione avvenga in corso d'anno, il valore del *benefit* va proporzionato al minor periodo di utilizzo.

In tale casistica:

- il costo di acquisto rileva (ai fini degli ammortamenti) nella misura effettiva sostenuta, senza alcun tetto massimo;
- il costo di acquisto e di impiego si deduce nella misura del 70%;
- l'Iva risulta detraibile nella misura del 40%. Nel solo caso in cui, per accordo tra azienda e dipendente, il valore del beneficio non sia considerato come una componente della busta paga, bensì sia direttamente pagato dal dipendente a fronte dell'emissione di regolare fattura da parte del concedente, l'Iva potrà essere integralmente detratta se il riaddebito risulta congruo.

I costi andranno contabilmente imputati secondo la loro natura, pertanto (ad esempio):

- i carburanti tra i costi di acquisto di beni (voce B6);
- le manutenzioni e le assicurazioni tra le spese per servizi (voce B7).

Ne consegue che, ove i costi del veicolo fossero pari a 12.000 euro, la quota deducibile risulterà pari a 8.400 euro, mentre l'eccedenza dovrà essere fatta oggetto di una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi.

Il valore del *benefit* nella busta paga del dipendente risulta esclusivamente figurativo, al fine di essere assoggettato a ritenuta e contributi, in ciascun periodo di paga; non si determina, in sostanza, alcuna duplicazione dei costi.

Nel caso in cui il dipendente pagasse di tasca propria l'intero valore del *benefit*, ovvero una parte di esso, accade che:

- il corrispettivo andrà assoggettato a Iva, con emissione di regolare fattura (si tenga conto che le Tariffe Aci si intendono Iva compresa e, pertanto, si dovrà operare lo scorporo);
- il *benefit* del cedolino paga andrà ridotto della quota pagata, fino ad essere azzerato nel caso di integrale rimborso;
- il ricavo prodotto dalla società, per effetto del riaddebito, risulta totalmente imponibile. A parziale calmiera, come già affermato, si rammenta che l'Iva gravante sui costi del veicolo (acquisto e impiego) diviene integralmente detraibile.

Si precisa che, in tale situazione, si possono presentare alcune problematiche in relazione ai costi di impiego non ricompresi nell'elaborazione delle Tariffe Aci e non direttamente connesse a trasferte di lavoro.

Per esempio, se il dipendente utilizza il Telepass aziendale per le vacanze estive, il costo dei pedaggi rappresenterebbe un vero e proprio *benefit* aggiuntivo da considerare come remunerazione figurativa. Per evitare tali problematiche, viene spesso imposto il divieto di utilizzo del Telepass per viaggi privati.

Diversamente, il costo del deprezzamento del veicolo, piuttosto che quello del carburante, risulta ricompreso nei costi considerati dall'Aci e, per conseguenza, rientrano nella forfetizzazione proposta dal lavoratore.

Auto per uso esclusivamente privato

L'ipotesi non appare frequente nella pratica. Tuttavia, va inquadrata nell'ambito di una vera e propria maggiorazione della retribuzione in natura.

Mancando, tuttavia, un collegamento con le mansioni aziendali, il *benefit* andrà conteggiato sulla base del valore normale; si dovrà cioè fare riferimento alla tariffa di noleggio annua di un veicolo simile, proporzionando il valore all'eventuale minor periodo di utilizzo.

Non mutano le regole di deduzione in capo all'azienda, che patirà il tetto massimo di rilevanza del costo e la falcidia delle spese di impiego e ammortamento alla misura del 20%.

Auto data in uso al collaboratore/amministratore

Nonostante il reddito prodotto dal collaboratore venga tassato in modo analogo a quello prodotto dal dipendente, l'Agenzia delle entrate differenzia le regole di gestione dei veicoli assegnati a tali soggetti. Esistono divergenze, inoltre, anche nelle modalità di assegnazione del mezzo.

Ci concentriamo sul caso del veicolo concesso anche per finalità personali e non solo per uso aziendale, che appare quello più diffuso nella pratica.

In merito alle modalità di assegnazione, possiamo rammentare che il *benefit* per l'uso promiscuo del veicolo rientra nel compenso (sia pure in natura) dell'amministratore; pertanto, vi dovrà essere un'apposita assemblea nella quale sia previsto il compenso e la sua modalità di erogazione (con l'indicazione del veicolo concesso). Si ricorda che l'Amministrazione finanziaria (con appoggio della Cassazione) ritiene che l'assenza dell'assemblea che determina il compenso comporti l'indeducibilità dello stesso.

A titolo di precisazione, si ricorda che, nel caso in cui l'unica remunerazione dell'amministratore sia l'uso promiscuo del veicolo, ogni mese dovrà comunque essere prodotto il cedolino, al fine di regolare le ritenute fiscali ed i contributi versati alla Gestione separata.

Sul versante fiscale, inoltre, la società:

- individua gli interi costi riferibili al veicolo;
- considera deducibile una quota di tali costi, sino a concorrenza del *benefit* tassato in capo all'amministratore;
- considera deducibile l'eccedenza con gli usuali limiti dell'articolo 164, Tuir (quindi con il tetto massimo sul costo di acquisto e con la percentuale del 20%).

Ai fini Iva, le spese di acquisto e gestione del veicolo consentono la detrazione nei limiti del 40%, senza che possa essere applicato il differente meccanismo esplicitato per il caso dei dipendenti, come confermato dalla DRE Lombardia in un apposito interpello dell'anno 2014.

A livello contabile, l'imputazione dei costi avviene sempre seguendo la natura del costo.

Si riporta un *fac simile* di lettera di **assegnazione autovettura aziendale in uso promiscuo** che – in duplice copia – dovrà accompagnare la concessione del veicolo.

Non risulta necessaria alcuna annotazione sul libretto dell'auto.

INTESTAZIONE AZIENDA

INTESTAZIONE DIPENDENTE

OGGETTO: assegnazione autovettura aziendale in uso promiscuo

Con la presente confermiamo che, come da accordi intercorsi e ad integrazione del contratto di lavoro già in corso, Le viene assegnata in uso promiscuo l'autovettura di proprietà dell'azienda modello targa

L'uso del veicolo, pertanto, sarà effettuato sia per l'espletamento delle mansioni aziendali che per esigenze proprie dell'assegnatario.

La concessione dell'auto a uso promiscuo ha effetto dalla data odierna e varrà per tutta la durata del rapporto di lavoro, salvo insindacabile revoca della scrivente.

Nell'utilizzo della suddetta autovettura:

- è considerato custode della medesima e, come tale, deve seguire tutte le regole che il codice civile prevede;
- le è fatto divieto di concedere l'utilizzo del veicolo a terzi soggetti, anche se familiari;
- le è fatto divieto di modificare o manomettere qualsiasi apparecchiatura o dotazione del veicolo, salva autorizzazione scritta;
- le è fatto obbligo di sottoporre il veicolo ad ogni prescritta manutenzione e/o riparazione prevista dal manuale di uso e istruzioni;
- le verranno rimborsate le spese di impiego, se debitamente documentate secondo la normativa vigente;
- le saranno addebitate le multe per infrazioni al Codice della strada, se imputabili al conducente, qualora notificate alla scrivente società.

Ai fini fiscali e previdenziali, il beneficio per la concessione dell'auto ad uso promiscuo viene calcolato applicando le regole dell'articolo 51, D.P.R. 917/1986 (Tuir).

Eventuali somme da lei corrisposte saranno decurtate dal valore di cui sopra.

La sottoscrizione della presente, da parte sua, rappresenta accettazione e conferma di quanto sopra esposto.

Data / /

Firma del Legale Rappresentante

Firma del dipendente per accettazione

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO DEI VERSAMENTI

Il soggetto che compie violazioni di natura amministrativo-tributaria ha la possibilità di rimediare spontaneamente alle stesse riducendone l'impatto sanzionatorio.

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997, infatti, regola l'istituto del c.d. "ravvedimento operoso", stabilendo un regime premiale che consente di beneficiare di una sanzione ridotta, rispetto a quella ordinaria applicabile dal Fisco, in relazione al ritardo con cui si provvede a rimediare all'errore o alla omissione. In questo approfondimento ci si occupa del ravvedimento degli omessi versamenti: nelle scritture contabili andrà recepito il comportamento adottato, con particolare attenzione al ravvedimento di somme dovute nell'esercizio precedente.

In cosa consiste il ravvedimento operoso dei versamenti

Il ravvedimento operoso è uno strumento che consente ai contribuenti di sanare in modo spontaneo le proprie irregolarità fiscali, ottenendo una riduzione delle sanzioni: questa possibilità rappresenta un'opportunità per rimediare a omissioni, ritardi ed errori nei versamenti delle imposte e dei tributi, pagando sanzioni ridotte in base alla tempestività del ravvedimento.

La condizione che consente di usufruire del ravvedimento operoso è l'assenza, alla data di effettuazione del versamento regolarizzato, di notifiche di atti di liquidazione o di accertamento. È, invece, possibile ricorrere al ravvedimento anche in presenza di contestazioni o verifiche in corso, purché non siano ancora stati emessi avvisi di liquidazione o di accertamento.

In ogni caso, il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

La riduzione delle sanzioni

L'articolo 13, D.Lgs. 472/1997 prevede il seguente meccanismo di riduzione delle sanzioni applicabili, per i casi riferiti a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Vanno, inoltre, sempre applicati gli interessi maturati dalla data della scadenza originaria alla data dell'effettivo versamento (al tasso di interesse legale approvato annualmente).

Sanzione ordinaria	Ritardo	Sanzione ridotta
Dall'1% al 14%	Dal 1° al 14° giorno successivo alla scadenza originaria	Dallo 0,1% al 1,4%
15%	Dal 15° al 30° giorno successivo alla scadenza originaria	1,5%
15%	Dal 31° al 90° giorno successivo alla scadenza originaria	1,67%
30%	Dal 91° giorno al termine di un anno dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno in cui è commessa la violazione	3,75%
30%	Entro 2 anni dalla violazione o entro il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	4,29%
30%	Oltre 2 anni dalla violazione o oltre il termine della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello in cui è commessa la violazione	5%
30%	Se la sanatoria avviene dopo la constatazione della violazione nel pvc	6%

Individuate le misure di riduzione generalmente applicabili, si tratta di comprendere come vadano recepiti gli importi in contabilità dopo avere effettuato il versamento per il tramite del modello F24 della somma ravveduta.



ESEMPIO 1 - Il tardivo versamento nello stesso periodo di imposta

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 10.000 euro di Iva in relazione al mese di gennaio 2024 (scadenza originaria 16 febbraio 2024); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 24 aprile 2024.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a 68 giorni.

La sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è pari all'1,67%.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari al 2,5% annuo. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	10.000 euro
Interessi	$(10.000 \times 68 \times 0,025)/365$	46,58 euro
Sanzione	$10.000 \times 1,67\%$	167 euro

Il modello F24 presentato il 24 aprile 2024 ha previsto l'esposizione nella sezione Erario dei codici tributo:

- 6001 anno 2024 per 10.000 euro;
- 1991 anno 2024 per 46,58 euro;
- 8904 anno 2024 per 167 euro.

Contabilmente, si provvederà come segue.

24 aprile 2024

Diversi	a Banca c/c n° 12345		10.213,58
Erario c/Iva		10.000,00	
Interessi passivi		46,58	
Sanzioni non deducibili		167,00	



ESEMPIO 2 - Il tardivo versamento nel periodo di imposta successivo

Si ipotizzi una ditta individuale con liquidazioni Iva mensili che doveva versare 10.000 euro di Iva in relazione al mese di ottobre 2023 (scadenza originaria 16 novembre 2023); in mancanza di fondi non ha provveduto e rimedia il 29 marzo 2024.

Il ritardo complessivo del versamento, dunque, è pari a 45 giorni nel corso del 2023 e a 89 giorni nel corso del 2024.

La sanzione, ai sensi delle regole sul ravvedimento operoso, è pari al 3,75%.

Il tasso di interesse legale applicabile per il ritardo è pari al 5% annuo fino al 31 dicembre 2023 e pari al 2,5% annuo dal 1° gennaio 2024. Le somme dovute si conteggiano come segue:

Descrizione	Calcolo	Somma dovuta
Tributo Iva	//	10.000 euro
Interessi	$(10.000 \times 45 \times 0,05)/365 + (10.000 \times 89 \times 0,025)/365$	122,60 euro
Sanzione	$10.000 \times 0,375$	375 euro

Contabilmente, si provvederà come segue.

La quota degli interessi relativa al ritardo 2023 dovrà essere accantonata sul precedente esercizio:

31 dicembre 2023

Interessi passivi	a	Erario c/Iva		61,64
-------------------	---	--------------	--	-------

Successivamente, si provvederà a registrare il modello F24 di pagamento del ravvedimento operoso:

29 marzo 2024

Diversi	a	Banca c/c n° 12346		10.497,60
Erario c/Iva			10.000,00	
Erario c/Iva			61,64	
Interessi passivi			60,96	
Sanzioni non deducibili			375,00	

Il modello F24 presentato il 29 marzo 2024 ha previsto l'esposizione nella sezione Erario dei codici tributo:

- 6010 anno 2023 per 10.000 euro;
- 1991 anno 2023 per 122,60 euro;
- 8904 anno 2023 per 375 euro.

Trattamento fiscale delle sanzioni e degli interessi

Normalmente, il perfezionamento del ravvedimento operoso si ottiene, oltre che con la messa in atto del comportamento omesso oppure erroneamente adempiuto, con il versamento:

- del tributo, se dovuto;
- degli interessi, solamente qualora il tributo sia versato in ritardo;
- della sanzione.

Pertanto, il ravvedimento è solitamente associato al versamento di un modello F24 che va recepito in contabilità considerando:

- per gli eventuali interessi passivi la competenza e la deducibilità;
- per la sanzione la deducibilità.

In relazione agli interessi passivi, bisogna rammentare che la risoluzione n. 178/E/2001 ha sancito la loro deducibilità secondo le regole proprie del comparto di appartenenza; quindi:

- per i soggetti Irpef il c.d. *pro rata* generale;
- per i soggetti Ires l'articolo 96, Tuir (c.d. deduzione in base al Rol fiscale).

Ovviamente, si deve ricordare che la deduzione degli interessi è subordinata al rispetto della competenza; così, se la posta viene imputata (anche in parte) in un esercizio successivo a quello cui si riferisce il ritardo, la deduzione potrà essere invocata solo provvedendo alla rettifica a favore della dichiarazione del periodo precedente (normalmente, non è operazione conveniente).

Per quanto attiene le sanzioni, invece, le stesse vanno sempre considerate come non deducibili, in quanto aventi natura afflittiva; per conseguenza, la loro deduzione – nell'ottica dell'Agenzia delle entrate – finirebbe per renderle meno efficaci.