



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

*Dottori Commercialisti – Revisori Legali*

*Avvocati e giuristi di impresa*

## La Circolare per i clienti

15 dicembre 2023

### News

<a href="#"><u>Rottamazione quater: versamento prima e seconda rata entro il 18 dicembre</u></a>	pag. 2
<a href="#"><u>Saggio degli interessi legali: modifiche dal 1° gennaio 2024</u></a>	pag. 2
<a href="#"><u>Niente IMU per gli immobili occupati abusivamente</u></a>	pag. 3
<a href="#"><u>Ravvedimento speciale anche per la garanzia dei crediti IVA</u></a>	pag. 3
<a href="#"><u>Sospensione dell'obbligo di comunicazione del titolare effettivo</u></a>	pag. 4
<a href="#"><u>Rimborsi spettanti agli eredi: come procedere in caso di errore</u></a>	pag. 5
<a href="#"><u>Lavoro sportivo, dai Commercialisti la guida operativa</u></a>	pag. 5
<a href="#"><u>Canone RAI, vale il termine di prescrizione decennale</u></a>	pag. 6
<a href="#"><u>Rendicontazione societaria di sostenibilità: le osservazioni di Assonime</u></a>	pag. 7
<a href="#"><u>Il curatore dell'eredità giacente è privo del "presupposto impositivo diretto"</u></a>	pag. 8

### Articoli d'autore

<a href="#"><u>Regime forfetario: requisiti di accesso, permanenza e cessazione</u></a>	pag. 8
<a href="#"><u>R&amp;S, innovazione tecnologica e design: come cambia il bonus dal 2024</u></a>	pag. 10
<a href="#"><u>Adempimento collaborativo: opportunità per le imprese di minori dimensioni</u></a>	pag. 12



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

## News

### Rottamazione quater: versamento prima e seconda rata entro il 18 dicembre

*Con comunicato stampa del 14 dicembre 2023, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha ricordato che con un emendamento al decreto Anticipi, approvato in via definitiva dal Parlamento, entro il 18 dicembre 2023, sarà ancora possibile effettuare il pagamento, senza sanzioni né interessi di mora, delle prime due rate della rottamazione-quater delle cartelle.*

A seguito di un emendamento al decreto Anticipi ([DL 145/2023](#)), approvato in via definitiva dal Parlamento, entro il **18 dicembre 2023** sarà ancora possibile effettuare il pagamento, senza sanzioni né interessi di mora, delle prime due rate della **rottamazione-quater** delle cartelle.

L'emendamento, infatti, stabilisce che i versamenti con scadenza il **31 ottobre 2023** (prima o unica rata) e il **30 novembre 2023** (seconda rata) si considerano tempestivi se effettuati entro il 18 dicembre 2023 (per tale scadenza non sono previsti i 5 giorni di flessibilità).

Per i pagamenti devono essere utilizzati i moduli allegati alla comunicazione delle somme dovute, disponibili in copia anche sul sito [www.agenziaentrateriscossione.gov.it](http://www.agenziaentrateriscossione.gov.it). Si ricorda che nel caso in cui il pagamento non venga eseguito, sia effettuato oltre il termine ultimo o sia di ammontare inferiore rispetto all'importo previsto, verranno meno i benefici della **definizione agevolata** e quanto già corrisposto sarà considerato a titolo di acconto sul debito residuo.

#### Come versare

È possibile pagare in **banca**, agli sportelli bancomat (ATM) abilitati ai servizi di pagamento Cbill, con l'internet banking, agli uffici postali, dai tabaccai e tramite i circuiti Sisal e Lottomatica, sul portale [www.agenziaentrateriscossione.gov.it](http://www.agenziaentrateriscossione.gov.it) o con l'App Equiclick tramite la piattaforma pagoPa. Si può pagare anche direttamente agli sportelli di Agenzia delle Entrate-Riscossione prenotando un appuntamento nella sezione "Sportello territoriale" del sito o tramite contact center (n. 060101).

#### Cosa prevede la definizione agevolata

La **definizione agevolata** dei carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 ([L. 197/2022](#)), consente di versare solo l'importo dovuto a titolo di capitale e quello dovuto a titolo di rimborso spese per le eventuali procedure esecutive e per i diritti di notifica.

Non sono invece da corrispondere le somme dovute a titolo di sanzioni, interessi iscritti a ruolo, interessi di mora e aggio. Per quanto riguarda i debiti relativi alle multe stradali o ad altre **sanzioni amministrative** (diverse da quelle irrogate per **violazioni tributarie** o per violazione degli obblighi contributivi), non sono da corrispondere le somme dovute a titolo di interessi (comunque denominati, comprese pertanto le c.d. "maggiorazioni"), nonché quelle dovute a titolo di aggio.

Per i contribuenti che hanno optato per un **piano di pagamenti dilazionato**, consentito fino a un massimo di **18 rate**, a partire dal 2024 saranno quattro gli appuntamenti per il versamento delle rate, che andranno saldate entro il 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre di ciascun anno, secondo il proprio piano di definizione agevolata.



SICA & PARTNERS  
Strategia d'impresa pubblica e privata

## Saggio degli interessi legali: modifiche dal 1° gennaio 2024

*È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto del MEF che determina il saggio degli interessi legali a partire dal 1° gennaio 2024 (DM 29 novembre 2023 pubbl. sulla GU 11 dicembre 2023 n. 288).*

Dal 1° gennaio 2024 la misura del saggio degli **interessi legali** di cui all'[art. 1284 c.c.](#) è fissata al **2,5% in ragione d'anno**.

Allo **stesso saggio** si computano gli interessi convenzionali, se le parti non ne hanno determinato la misura ([art. 1284 c. 2 c.c.](#)).

Ricordiamo, infine, che, fino al 31 dicembre 2023, la misura del saggio degli interessi legali è del 5% in ragione d'anno.

[DM 29 novembre 2023](#)

## Niente IMU per gli immobili occupati abusivamente

*L'imposta non va versata per gli immobili per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria o per i quali sia iniziata l'azione giudiziaria penale. Chi fruisce dell'esenzione dovrà presentare la dichiarazione IMU, esclusivamente in via telematica, entro il 30 giugno 2024.*

A pochi giorni dallo scadere del termine di versamento del **saldo IMU**, fissato al prossimo 18 dicembre, il MEF, tramite comunicato stampa, ha precisato che l'imposta non va versata per gli **immobili abusivamente occupati**, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria per i reati previsti dagli [artt. 614](#), secondo comma, e [633 c.p.](#), o per i quali sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale. L'esenzione spetta anche se non è stato ancora adottato il decreto di attuazione, che riguarda solo il modello dichiarativo. I contribuenti che fruiscono dell'esenzione dovranno poi presentare la **dichiarazione IMU**, esclusivamente in via telematica, entro il **30 giugno 2024**. Come noto, la seconda rata, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata, deve essere versata entro il 16 dicembre di ciascun anno sulla base della delibera di approvazione delle aliquote e del regolamento pubblicati sul sito [www.finanze.gov.it](http://www.finanze.gov.it) alla data del 28 ottobre dell'anno di riferimento. Quest'anno il **16 dicembre** cade di sabato e per questo la scadenza è rinviata al successivo lunedì 18 dicembre.

L'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine:

- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente e l'imposta del mese del trasferimento resta interamente a suo carico nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

Il **versamento** dell'IMU deve essere effettuato esclusivamente tramite una delle seguenti modalità:



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

- modello F24;
- bollettino di conto corrente postale con esso compatibile.

[Comunicato Stampa MEF 12 dicembre 2023](#)

## Ravvedimento speciale anche per la garanzia dei crediti IVA

*Via libera all'utilizzo dello strumento in caso di tardiva presentazione della garanzia sul credito nell'ambito dell'IVA di gruppo. È quanto chiarito dall'amministrazione finanziaria nella Risposta n. 475 dello scorso 11 dicembre.*

In caso di **tardiva presentazione della garanzia** per rimborso/compensazione dei crediti Iva, la società controllante, che partecipa alla liquidazione IVA di gruppo, può accedere al **ravvedimento speciale**. A confermarlo è l'Agenzia delle Entrate nella Risposta n. 475 dell'11 dicembre scorso.

La procedura del ravvedimento speciale, prevista dall'[art. 1, cc. 174-178, L. 197/2022](#), consente di definire tutte le violazioni per le quali è applicabile l'istituto del ravvedimento ordinario [ex art. 13 D.Lgs. 472/97](#), commesse nel periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2021** e in quelli precedenti, a condizione che la dichiarazione del relativo periodo d'imposta sia stata validamente presentata, con **esclusione** delle violazioni:

- a) commesse quando la dichiarazione risulta omessa, fatta eccezione per l'ipotesi in cui il contribuente sia legittimamente esonerato da detto adempimento;
- b) relative a imposte non periodiche, per le quali, cioè, non è prevista dalle norme di riferimento la presentazione di una dichiarazione annuale (si pensi, ad esempio, alle imposte di registro e di successione);
- c) definibili con la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni e attinenti alla regolarizzazione delle irregolarità formali;
- d) relative agli obblighi di monitoraggio fiscale.

Nel caso di specie, riguardante la tardiva presentazione delle garanzie patrimoniali in relazione agli anni d'imposta 2019, 2020, 2021, l'istante a condizione che le dichiarazioni annuali IVA relative a detti periodi d'imposta siano state validamente presentate potrà regolarizzare la violazione (se non ancora contestata) presentando tardivamente la garanzia richiesta per legittimare le compensazioni eseguite nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo, e versando, oltre agli interessi, la sanzione, in **misura ridotta ad 1/18**. Laddove, nell'attesa della risposta del Fisco, abbia deciso di avvalersi, entro il 30 settembre 2023, del ravvedimento speciale, potrà altresì beneficiare della **rateizzazione** delle somme dovute. Diversamente, il versamento della sanzione "super ridotta" (previa rimozione della violazione) andrà eseguito in un'unica soluzione entro il 20 dicembre 2023.

[Risp. AE 11 dicembre 2023 n. 475](#)

## Sospensione dell'obbligo di comunicazione del titolare effettivo

*Il TAR per il Lazio ha accolto in via cautelare un'istanza e determinato la sospensione dell'efficacia del DM MIMIT 29 settembre 2023 (TAR Lazio 7 dicembre 2023 n. 8083).*



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

**Entro l'11 dicembre** tutte le società di capitali, gli enti dotati di personalità giuridica e i trust **avrebbero dovuto comunicare** i loro titolari effettivi al nuovo Registro istituito presso le Camere di commercio, attraverso una apposita procedura telematica.

Il Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio ha, invece, **accolto in via cautelare l'istanza** presentata da una associazione di servizi fiduciari e nei fatti ha determinato la **sospensione dell'efficacia del [DM del Ministero delle Imprese e del Made in Italy](#)** del 29 settembre 2023 (“Attestazione dell'operatività del sistema di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva”), in conseguenza del quale erano state fissate le regole per la trasmissione alle Camere di Commercio dei dati dei Titolari effettivi entro il termine ultimo dell'11 dicembre 2023.

La **prima udienza per la trattazione** di merito del ricorso è stata fissata per il 27 marzo 2024. In attesa degli esiti del ricorso, l'**adempimento resta sospeso**.

## **Rimborsi spettanti agli eredi: come procedere in caso di errore**

*Il 7 dicembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato due [Faq](#) in tema di rimborsi spettanti agli eredi, spiegando come procedere in caso di errore.*

Con le [Faq](#) pubblicate il 7 dicembre 2023, l'**Agenzia delle Entrate** ha fornito chiarimenti in merito ai **rimborsi spettanti agli eredi**.

Nel dettaglio, con la prima [Faq](#), l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'apposizione della firma sul frontespizio dell'assegno, e quindi non sul retro, di fatto rende “non incassabile”.

L'ufficio dell'Agenzia potrà procedere con una seconda emissione soltanto dopo il termine di esigibilità del titolo (60 giorni dalla data di emissione), tenuto conto dei tempi di lavorazione di altre istanze.

Al fine di ridurre i tempi di **erogazione del rimborso**, occorre comunicare all'Agenzia delle Entrate, secondo le modalità previste, il codice Iban di **un conto corrente** bancario o postale per consentire l'accredito diretto, senza quindi emissione di assegno.

Qualora l'**assegno** si riferisca ad un secondo tentativo di pagamento, non andato a buon fine, il beneficiario dovrà inviare una specifica richiesta di ulteriore erogazione del rimborso all'ufficio territoriale dell'Agenzia.

La seconda [Faq](#), invece, interessa la mancata ricezione di un assegno di rimborso da parte di uno degli **eredi**.

Secondo le Entrate le possibili cause sono:

- la **quota di rimborso** spettante potrebbe essere stata accreditata sul conto corrente bancario o postale comunicato all'Agenzia;
- potrebbero esserci somme a suo carico iscritte a ruolo; in questo caso, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha attivato la procedura per la compensazione volontaria prevista dall'[art. 28-ter DPR 602/73](#) (l'agente della riscossione notificherà un invito al beneficiario del rimborso ad aderire alla **compensazione volontaria** per un importo corrispondente ai ruoli esistenti).

In ogni caso, l'Agenzia consiglia di collegarsi all'area riservata e consultare il “**Nuovo Cassetto fiscale**”, dove il contribuente può trovare lo stato di lavorazione di tutti i rimborsi fiscali a proprio favore.



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

## Lavoro sportivo, dai Commercialisti la guida operativa

*Publicato dalla Fondazione Nazionale il quaderno operativo “Il lavoratore sportivo alla luce della riforma del settore e dei decreti correttivi”. Il documento si rivolge ai professionisti chiamati a interfacciarsi con le nuove norme di settore e le specificità del diritto del lavoro nel mondo sportivo.*

Aiutare i commercialisti del lavoro ad orientarsi, specialmente nel primo periodo di applicazione della nuova normativa, nella gestione degli adempimenti in materia di lavoro e previdenza nel settore sportivo. È questo lo scopo che si prefigge il nuovo quaderno operativo “[Il lavoratore sportivo alla luce della riforma del settore e dei decreti correttivi](#)”, curato dal Consiglio nazionale e dalla Fondazione nazionale Ricerca dei commercialisti.

La pubblicazione nasce con l'intento di fornire un supporto concreto, di carattere operativo, a tutti i **commercialisti** chiamati a interfacciarsi con le nuove norme di settore e con le specificità che caratterizzano il diritto del lavoro nel mondo sportivo. Il documento è arricchito da schemi illustrativi e riepilogativi e passa in rassegna i tratti caratterizzanti della nuova disciplina del lavoratore sportivo – a partire dal superamento della tradizionale distinzione tra settore professionistico e dilettantistici. Più nello specifico, il quaderno approfondisce il rapporto di lavoro sia nel **settore professionistico** che nel **settore dilettantistico**, facendo luce, per ciascuno dei due comparti, sulla presunzione legale di rapporto di lavoro subordinato e sugli aspetti previdenziali, assicurativi e fiscali. Altri temi approfonditi dal documento sono, oltre alla definizione di lavoro sportivo, la figura del **volontario** e i **premi**.

“Il Consiglio Nazionale dei Commercialisti – affermano i consiglieri nazionali delegati all'area Economia e fiscalità del lavoro, **Marina Andreatta** e **Aldo Campo** - a partire dall'approvazione della legge delega 8 agosto 2019, n. 86, ha costantemente monitorato le evoluzioni della riforma dell'**ordinamento sportivo**, cogliendone sin da subito la portata innovativa per tutte le realtà che compongono il tessuto sportivo del territorio e, conseguentemente, per tutti i professionisti impegnati in tale ambito. Tra gli aspetti maggiormente dirompenti della riforma una menzione particolare merita la previsione di una, tanto auspicata, disciplina organica del lavoratore sportivo – e del relativo inquadramento in ambito assicurativo, previdenziale e fiscale – contenuta nel [d.lgs. 28 febbraio 2021 n. 36](#) e successive modifiche e integrazioni”. “A breve distanza dall'emanazione del decreto di attuazione – sottolineano - il Governo è intervenuto con una serie di ulteriori interventi modificativi che hanno reso molto travagliato iter legislativo della disciplina applicabile al lavoro sportivo. A fronte della complessità del quadro regolativo, i primi chiarimenti amministrativi sono pervenuti soltanto alla fine del mese di ottobre, purtroppo, lasciando ancora zone d'ombra nell'interpretazione della disciplina”.

## Canone RAI, vale il termine di prescrizione decennale

*La Cassazione esclude l'applicazione del termine più breve di cinque anni: anche per il canone, come per IRPEF, IRAP, IVA ed imposta di registro, il credito erariale per la loro riscossione si prescrive nell'ordinario termine decennale (Cass. 29 novembre 2023 n. 33213).*





SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

In tema di IRPEF, IRAP, IVA ed imposta di registro, il credito erariale per la loro riscossione si prescrive nell'**ordinario termine decennale** non potendosi applicare l'estinzione per decorso quinquennale [ex art. 2948 c.c.](#), c. 1, n. 4 ("per tutto ciò che deve pagarsi periodicamente ad anno o in termini più brevi"), in quanto l'obbligazione tributaria, pur consistendo in una prestazione a cadenza annuale, ha **carattere autonomo ed unitario** ed il pagamento non è mai legato ai precedenti bensì risente di nuove ed autonome valutazioni in ordine alla sussistenza dei presupposti impositivi. Il principio, già affermato in passato dalla giurisprudenza di legittimità, è stato ora esteso dalla Corte di Cassazione anche alla **riscossione del canone RAI**. Così prevede la sentenza n. [33213 dello scorso 29 novembre 2023](#), con cui i Supremi giudici hanno accolto il ricorso presentato dalla riscossione.

Secondo quanto chiarito dagli Ermellini, relativamente ai crediti per TARSU, la scadenza del termine perentorio sancito per opporsi o impugnare un atto di riscossione mediante ruolo, o comunque di riscossione coattiva, produce soltanto l'effetto sostanziale della irretrattabilità del credito, ma non anche la cd. "conversione" del **termine di prescrizione** breve eventualmente previsto in quello ordinario decennale, ai sensi dell'[art. 2953 c.c.](#), per cui, ove per i relativi crediti sia prevista una prescrizione (sostanziale) più breve di quella ordinaria, la sola scadenza del termine concesso al debitore per proporre l'**opposizione**, non consente di fare applicazione dell'[art. 2953 c.c.](#), tranne che in presenza di un titolo giudiziale divenuto definitivo.

Nel **caso di specie** il ricorrente impugnava vittoriosamente in primo grado otto **cartelle di pagamento** aventi ad oggetto crediti erariali e tributi locali, contestando l'intervenuta prescrizione delle pretese tributarie. L'appello del concessionario della riscossione veniva rigettato. Secondo i giudici della Commissione tributaria regionale "*i titoli esecutivi divenuti irretrattabili per carenza di impugnazione.... sono atti amministrativi non idonei di per sé - e in assenza di titolo giudiziale o di altro titolo idoneo per legge - a determinare l'effetto processuale di convertire il termine di prescrizione ordinario in quello decennale*". La decisione, annullata dalla Cassazione su ricorso del concessionario, dovrà ora essere riformulata dalla Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia che, in diversa composizione, dovrà decidere applicando il principio di diritto espresso dalla Suprema Corte.

## Rendicontazione societaria di sostenibilità: le osservazioni di Assonime

*Assonime, con il position paper del 30 novembre 2023, ha commentato l'attuazione della Dir. UE 2022/2464 (CSRD) relativa alla rendicontazione societaria di sostenibilità (RS).*

Con il position paper del 30 novembre 2023, Assonime ha commentato l'attuazione della [Dir. UE 2022/2464](#) (CSRD) relativa alla rendicontazione societaria di sostenibilità, segnalando i profili che appaiono di maggior rilievo in sede di attuazione della disciplina e le soluzioni normative auspicabili. Di seguito si analizzano i principali aspetti.

Si ricorda che la citata direttiva ha introdotto una nuova disciplina in tema di **informativa sulla sostenibilità** che si incardina su una nuova figura di documento, il **rendiconto di sostenibilità** (RS). Le principali novità rispetto al quadro attuale sono costituite da:

- ampliamento dei soggetti interessati dagli obblighi informativi;



**SICA & PARTNERS**

Strategia d'impresa pubblica e privata

- ampliamento delle informazioni da fornire e da una maggiore armonizzazione dei criteri di rendicontazione;
- introduzione dell'obbligo di revisione delle informazioni fornite. La direttiva prevede che le informazioni dovranno essere fornite sulla base di standard europei, adottati dalla Commissione europea su proposta formulata dall'EFRAG.

### **Ambito soggettivo**

L'obbligo di redigere una rendicontazione individuale di sostenibilità si applica alle **imprese** di grandi dimensioni e alle **PMI** (tranne le microimprese) con valori mobiliari negoziati su un mercato regolamentato. L'obbligo di redigere una rendicontazione consolidata di sostenibilità si applica alle **imprese madri** di un gruppo di grandi dimensioni. La proposta di Assonime è di mantenere la regola secondo cui la società che è tenuta a pubblicare un RS consolidato non ha l'obbligo di redigere un RS individuale.

### **Traduzione della relazione di gestione dell'impresa madre**

**Assonime** propone che la relazione di gestione consolidata dell'impresa madre sia pubblicata in lingua italiana o in una lingua comunemente utilizzata negli ambienti della finanza internazionale.

### **Piani dell'impresa di lotta al cambiamento climatico**

Secondo Assonime, il RS illustra i piani dell'impresa per rendere compatibile il modello e la strategia con la transizione verso un'economia sostenibile, con la limitazione del **riscaldamento globale** a 1,5° C e con l'obiettivo di conseguire la **neutralità climatica** entro il 2050.

### **Conferimento dell'incarico di attestazione esterna**

L'attività di attestazione del RS può essere esercitata dal **revisore legale**, da un altro revisore oppure ancora da un prestatore indipendente di servizi di attestazione, prevedendo un sistema di vigilanza in linea con quanto richiesto dalla direttiva.

## **Il curatore dell'eredità giacente è privo del “presupposto impositivo diretto”**

*Il curatore dell'eredità giacente assume un ruolo di detentore dei beni dell'asse soltanto ai fini della gestione di obblighi amministrativi e dichiarativi, ma non ne diviene mai possessore. Di conseguenza non sorge un “presupposto impositivo diretto”.*

Il **curatore dell'eredità giacente** può essere considerato **detentore** dei **beni** dell'asse ereditario soltanto nell'ottica di adempiere a una serie di obblighi amministrativi e dichiarativi, ma non possessore nemmeno temporaneo degli stessi. Di conseguenza difetta, in capo al curatore dell'eredità giacente, il “presupposto impositivo diretto”.

In base a tale interpretazione, una recente pronuncia di merito ha respinto l'appello dell'Ufficio e ritenuto non dovuta l'imposta di successione. Nel caso di specie, peraltro, pur volendo aderire alla tesi prospettata dall'Amministrazione finanziaria, il de cuius era privo di eredi e l'asse ereditario aveva valore negativo per cui non era dovuta alcuna imposta (si veda anche il chiarimento formulato con [Risp. AE 15 settembre 2021 n. 587](#)).

[CGT 2° Lombardia 27 settembre 2023 n. 2867](#)





SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

## Approfondimenti

### Regime forfetario: requisiti di accesso, permanenza e cessazione

*Con la circolare del 5 dicembre 2023 n. 32, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti sulle nuove condizioni di accesso, permanenza e cessazione dal regime forfetario, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2023.*

Le modifiche apportate dalla **Legge di bilancio 2023** concernono le condizioni di accesso, permanenza e cessazione dal regime in argomento. La Manovra 2023 ha previsto:

- l'innalzamento da 65.000 euro a **85.000 euro** della soglia massima di ricavi conseguiti o di compensi percepiti nell'anno precedente;
- tra le cause di cessazione del regime la fuoriuscita dal regime già a decorrere dall'anno stesso in cui viene superata la **soglia di 100.000 euro** di ricavi o compensi percepiti.

Con riferimento alle modalità di fatturazione delle operazioni effettuate, i soggetti che applicano il regime forfetario, sono obbligati ad emettere **fattura elettronica**:

- dal 1° luglio 2022, in capo ai forfetari che, nell'anno precedente, hanno conseguito ricavi o percepito compensi superiori a 25.000 euro, ragguagliati ad anno;
- dal 1° gennaio 2024, per tutti i soggetti che adottano il **forfetario**.

#### **Passaggio dal regime ordinario al forfetario e viceversa**

I contribuenti rientranti naturalmente nel **regime forfetario** possono optare per la determinazione delle imposte sul reddito e dell'IVA nei modi ordinari. L'opzione per il regime ordinario si perfeziona col comportamento concludente e l'omessa comunicazione in dichiarazione dell'opzione non pregiudica l'applicazione del regime ordinario, ma comporta la sanzione amministrativa di cui all'[art. 8 c. 1 D.Lgs. 471/97](#). Trascorso il **triennio minimo di permanenza** nel regime ordinario, l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, fin quando persiste la concreta applicazione della scelta operata.

Il contribuente in possesso dei requisiti per l'applicazione del regime forfetario, tuttavia, qualora abbia optato per il regime di contabilità semplificata può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un triennio, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.

Dalla **fuoriuscita dal regime forfetario**, con decorrenza dall'anno successivo a seguito del superamento dell'anzidetta soglia di ricavi e compensi (85.000 euro), discende il diritto alla rettifica dell'imposta non detratta, secondo le condizioni previste dall'articolo 19-bis2 del decreto IVA, per effetto dell'applicazione del regime forfetario, da esporre nella dichiarazione IVA relativa al primo anno di applicazione delle regole ordinarie. Il periodo d'imposta interessato dalla rettifica varia a seconda del limite di ricavi o compensi. Nel dettaglio:

- il superamento del limite di **85.000 euro** nell'anno x implica che l'eventuale rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella **dichiarazione IVA** relativa all'anno x+1;
- il superamento del limite di **100.000 euro** nell'anno x, invece, implica che la rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella dichiarazione relativa allo stesso anno, da presentare nell'anno x+1.

#### **Superamento del limite di euro 100.000**



**SICA & PARTNERS**

Strategia d'impresa pubblica e privata

Ai fini del superamento del limite di 100.000 euro rileva l'incasso dei medesimi e non l'emissione della relativa fattura: per la **fuoriuscita** dal regime forfetario si fa riferimento al momento dell'incasso come criterio unico che rileva, quindi, ai fini sia dell'IVA sia dell'IRPEF, incluse le relative ritenute d'acconto.

Con lo sfioramento del limite di 100.000 euro si **fattura con IVA**:

- l'operazione che ha generato l'incasso; il contribuente deve assoggettare a imposta il corrispettivo, integrando con l'IVA il documento originariamente emesso in costanza di regime forfetario;
- tutte le altre cessioni di beni e le **prestazioni di servizi** effettuate, ma non ancora fatturate al momento del suddetto incasso;
- tutte le altre **cessioni di beni** e le prestazioni di servizi effettuate successivamente al medesimo incasso e non ancora fatturate.

La **dichiarazione IVA** relativa all'anno nel quale è stata superata l'anzidetta soglia, pertanto, evidenzierà, oltre all'operazione il cui incasso ha comportato la fuoriuscita dal regime forfetario, tutte le operazioni (attive e passive) fatturate (pur essendo state effettuate in costanza di regime forfetario) successivamente all'incasso citato e tutte le operazioni (attive e passive) effettuate (e fatturate) successivamente all'incasso che ha comportato la fuoriuscita dal regime agevolato.

In ipotesi di **superamento del limite di 100.000 euro** in corso d'anno, l'imposta non detratta in costanza di regime forfetario, ai fini dell'eventuale rettifica della detrazione, è indicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento.

Il superamento del limite di 100.000 euro nel corso dell'anno comporta che per detto periodo d'imposta troveranno applicazione le regole ordinarie di determinazione del **reddito d'impresa** o di **lavoro autonomo**: il costo dei beni che concorre alla determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo deve essere assunto al netto dell'IVA inizialmente non detratta (in costanza di regime forfetario) e ora rettificabile, per effetto del superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, nella **dichiarazione IVA** relativa all'anno del superamento,

Il contribuente al superamento dei 100.000 euro di ricavi/compensi percepiti deve:

- istituire i registri e le **scritture contabili** e annotare le operazioni con le modalità e nei termini a decorrere dal momento in cui è stato superato il predetto limite;
- annotare le operazioni relative alle cessioni di beni e alle **prestazioni di servizi**, nonché agli acquisti effettuati anteriormente al superamento del predetto limite (a decorrere dall'inizio del periodo d'imposta) entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale;
- adempiere agli ulteriori obblighi ordinariamente previsti per le operazioni che determinano il superamento del predetto limite e per quelle effettuate successivamente;
- versare, entro il termine ordinariamente previsto, le imposte a saldo, relative all'anno in cui è stato superato il predetto limite, risultanti dalla **dichiarazione annuale** e calcolate sul reddito determinato nel rispetto delle norme del [TUIR](#) in materia di determinazione del reddito di lavoro autonomo e del reddito d'impresa.



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Il superamento del limite di 100.000 euro di ricavi e compensi percepiti nell'anno, con ingresso immediato nel regime reddituale ordinario ai fini IRPEF, determina che i compensi percepiti dal professionista ex forfettario sono assoggettati alla ritenuta d'acconto.

#### **Decadenza da precedenti opzioni e clausola di salvaguardia**

Tenuto conto delle modifiche sostanziali apportate al regime forfettario dalla Legge di bilancio 2023 ne discende che i soggetti in regime ordinario per opzione nel 2022 possono transitare nel regime forfettario nel 2023, qualora in possesso dei relativi requisiti normativi, senza attendere il decorso del triennio previsto per l'esercizio delle **opzioni IVA**.

Pertanto, il soggetto che nel 2021 abbia optato per la contabilità ordinaria può, a partire dal 1° gennaio 2023, applicare il regime forfettario qualora il volume di ricavi o compensi percepiti nel 2022 sia pari o inferiore alla soglia di **85.000 euro**, come modificata dall'[art. 1 c. 54 lett. a\) L. 197/2022](#) (ovviamente ricorrendo anche gli altri requisiti), senza necessità di osservare il **vincolo triennale** di permanenza nel regime ordinario.

Da ultimo, in considerazione della circostanza che la disciplina in commento produce effetti in relazione alle operazioni già effettuate nel corso dell'anno 2023, gli uffici dell'Agenzia valuteranno, caso per caso, la non applicabilità delle sanzioni, qualora riscontrino condizioni di obiettiva incertezza in relazione a comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla pubblicazione del circolare in commento (clausola di salvaguardia).

## **R&S, innovazione tecnologica e design: come cambia il bonus dal 2024**

*Le imprese che effettuano o hanno intenzione di effettuare investimenti in attività ammissibili al credito d'imposta ricerca, sviluppo e innovazione devono considerare che dal periodo d'imposta 2024 sono previste variazioni delle percentuali del bonus e dei limiti di spesa.*

### **Attività di innovazione e design**

A partire dal periodo d'imposta 2024 il credito d'imposta per attività di innovazione e design dovrà essere determinato applicando, alla relativa base di calcolo, aliquote ridotte al 50% rispetto a quelle operative nel 2023. Infatti, il credito d'imposta per attività di **innovazione tecnologica** è riconosciuto:

- fino al **31 dicembre 2023**: in misura pari al **10%**, nel **limite massimo di 2 milioni di euro**;
- per il **periodo d'imposta 2024** (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023) ed il periodo d'imposta 2025 (ovvero quello in corso al 31 dicembre 2025): in misura pari al **5%**, sempre nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

### **Attività di innovazione per transizione ecologica o innovazione digitale 4.0**

Per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di **transizione ecologica**, il credito d'imposta è riconosciuto:



**SICA & PARTNERS**

Strategia d'impresa pubblica e privata

- fino al **31 dicembre 2023**: in misura pari al 10%, con un limite massimo annuale di 4 milioni di euro;
- per il **periodo d'imposta 2024 e il 2025**: in misura pari al 5%, fermo restando il limite massimo annuale di 4 milioni di euro.

### Attività di design e ideazione estetica

Per le attività di design e ideazione estetica finalizzate ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali (linee, contorni, colori, struttura superficiale, ornamenti, ecc.), il credito d'imposta è riconosciuto:

- fino al **31 dicembre 2023**: in misura pari al 10%, nel limite massimo di 2 milioni di euro;
- per i **periodi d'imposta 2024 e 2025**: in misura pari al 5%, sempre nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro.

### Ricerca e sviluppo

Nessuna modifica, invece, interessa le attività di ricerca e sviluppo, per le quali:

- resta ferma l'aliquota del credito d'imposta nella misura del **10%** già applicabile dal **2023** (ovvero, in particolare, il periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2022**) e fino al **2031** (ovvero il periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2031**);
- nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro (da ragguagliare ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi).

Si ricorda che:

- la base di calcolo del credito d'imposta deve essere assunta al netto delle eventuali sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili (ad esempio: i benefici fiscali derivanti dall'applicazione del nuovo **Patent box** di cui all'[art. 6 DL 146/2021](#). In tal senso: [circ. Agenzia delle Entrate n. 5/2023](#), § 4.5);
- salvo ulteriori proroghe, a partire dal periodo d'imposta 2024 non sarà più possibile beneficiare del credito d'imposta "potenziato" (ovvero aliquota maggiorata pari al 25% per le grandi imprese, al 35% per le medie imprese e al 45% per le piccole imprese) per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle **Regioni del Mezzogiorno** (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia).

### Percentuali del credito di imposta e variazione dei limiti di spesa

Nella seguente tabella riepiloghiamo la misura dell'agevolazione dal 2023 agli anni successivi.

Credito imposta	2023	2024	2025	Dal 2026 al 2031
Design e ideazione estetica	10% (fino a € 2.000.000)	5% (fino a € 2.000.000)	5% (fino a € 2.000.000)	-
Ricerca e sviluppo	10%	10%	10%	10%



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

Credito imposta	2023	2024	2025	Dal 2026 al 2031
	(fino a € 5.000.000)	(fino a € 5.000.000)	(fino a € 5.000.000)	(fino a € 5.000.000)
<b>Innovazione tecnologica</b>	10% (fino a € 2.000.000)	5% (fino a € 2.000.000)	5% (fino a € 2.000.000)	-
<b>Innovazione 4.0 e green</b>	10% (fino a € 4.000.000)	5% (fino a € 4.000.000)	5% (fino a € 4.000.000)	-

### Cosa prevede il bonus ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica

Il bonus ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica è un aiuto rivolto a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza o dalla dimensione.

La fruizione del beneficio spettante è subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla **sicurezza nei luoghi di lavoro** e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. Sono escluse le imprese:

- in stato di **liquidazione volontaria**, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale;
- destinatarie di **sanzioni interdittive**.

In particolare, il credito d'imposta può essere richiesto per alcune tipologie di investimenti: attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico; attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati; attività di innovazione tecnologica 4.0 e green; attività di design e ideazione estetica.

Operativamente, il credito d'imposta può essere impiegato unicamente mediante compensazione in tre rate annuali di uguale ammontare. Inoltre, non influisce sulla formazione della base imponibile dell'IRPEF o IRES e non incide sul calcolo del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP.

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta ricerca e sviluppo, i beneficiari devono produrre:

- una **certificazione** rilasciata dal soggetto incaricato della **revisione legale dei conti** per dimostrare l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili (per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro);
- una **relazione tecnica asseverata** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione (la relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

o sotto progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività).

## Adempimento collaborativo: opportunità per le imprese di minori dimensioni

*Lo schema di decreto legislativo in materia di adempimento collaborativo introduce per le imprese di minori dimensioni la facoltà di adottare un sistema di controllo del rischio fiscale in cambio della riduzione delle sanzioni amministrative e la non punibilità per il reato di dichiarazione infedele.*

Lo schema di decreto legislativo attuativo della **cooperative compliance** rappresenta uno dei tasselli della **riforma fiscale** che il Governo è chiamato ad attuare sulla base della [L. 111/2023](#).

Il decreto in oggetto mira:

- al potenziamento dell'**adempimento collaborativo** già attualmente esistente per le imprese di grandi dimensioni – riducendo a partire dal 2024 gradualmente, tra le altre cose, la soglia minima di accesso, attualmente fissata a 1 miliardo di euro di volume d'affari o di ricavi;
- a introdurre un regime opzionale per le imprese più piccole che, in caso di adozione di un sistema di rilevazione, misurazione, gestione e controllo del rischio fiscale (cd. **Tax control framework** - TCF), hanno diritto a una serie di benefici.

Focalizzando l'attenzione su tale ultima fattispecie, l'art. 1, comma 1, lett. e), dello schema di decreto in commento introduce l'art. 7-bis nel [D.Lgs. 128/2015](#), prevedendo per i soggetti di minore dimensione:

- la riduzione a un terzo delle **sanzioni amministrative** (da applicarsi comunque in misura non superiore al minimo edittale) per le violazioni relative a **rischi fiscali** comunicati preventivamente con interpello prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima delle relative scadenze, sanzioni così applicabili nella sola ipotesi in cui il contribuente non si adegui alla risposta resa dall'Agenzia delle Entrate;
- la non punibilità per il reato di **dichiarazione infedele** [ex art. 4, D.Lgs. 74/2000](#) qualora vi sia la rappresentazione preventiva e circostanziata all'Agenzia delle Entrate - sempre attraverso l'istituto dell'interpello - del caso concreto per il quale il contribuente ravvisa rischi fiscali relativamente ai soli elementi attivi.

L'opzione per il regime in parola ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui è esercitata, tramite apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate, ha una durata di due periodi d'imposta ed è irrevocabile. Al termine, l'opzione si rinnova tacitamente per altri due periodi d'imposta, fatta salva espressa revoca.

È prevista l'emanazione di un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze che dovrà disciplinare le modalità di applicazione delle disposizioni previste nel citato art. 7-bis.

### **La certificazione del sistema di controllo del rischio fiscale**

Il TCF dovrà essere certificato da parte di **professionisti indipendenti** già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili. Quest'ultima previsione rappresenta una delle





SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

modifiche apportate dallo schema di decreto relativamente al TCF. Viene infatti stabilito che il sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e **controllo dei rischi fiscali** di cui le imprese si devono dotare - nel rispetto della propria autonomia di scelta delle soluzioni organizzative più adeguate per il perseguimento dei relativi obiettivi - deve comprendere anche la mappatura di quelli derivanti dai principi contabili applicati.

A tale riguardo, è demandato a un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate l'individuazione delle linee guida per la predisposizione di un efficace TCF e del suo aggiornamento, fondamentale al fine di garantire che il sistema integrato sia sempre in grado di rilevare e gestire i rischi fiscali che derivano dai cambiamenti all'interno dell'azienda nonché per tenere conto di nuove disposizioni normative, interpretazioni e orientamenti giurisprudenziali che vengono ad esistere dopo la prima adozione del TCF.

### **Cosa si intende per rischio fiscale**

Per **rischio fiscale** si intende il rischio di operare in violazione di norme di natura tributaria ovvero in contrasto con i principi o con le finalità dell'**ordinamento tributario**. Occorre dunque che, partendo dal rispetto della normativa tributaria, il TCF assicuri una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell'organizzazione in relazione ai rischi fiscali, efficaci procedure per rilevare, misurare, gestire e controllare i citati rischi il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali, nonché efficaci procedure per rimediare alle eventuali carenze riscontrate e per attivare le necessarie azioni correttive.

Lo schema di decreto aggiunge altresì la mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali. Come per le **grandi imprese**, il TCF deve essere inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno, divenendo sostanzialmente parte del **modello 231**. In tale ambito, è previsto che almeno annualmente venga inviata una relazione agli organi di gestione dell'azienda per l'esame e relative valutazioni, con indicazione delle verifiche effettuate e i risultati emersi, le misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché le attività pianificate. Tutto questo con l'obiettivo di sviluppare forme di comunicazione e di cooperazione rafforzate fondate sul reciproco affidamento tra l'Amministrazione finanziaria e i contribuenti e, al contempo, incentivare la **prevenzione** e la **risoluzione delle controversie fiscali**.

### **Conclusioni**

L'adozione di un **sistema di controllo del rischio fiscale** nei termini sopra delineati - che dovrebbe essere possibile già a partire dal 2024 - rappresenta, in particolar modo per le imprese di minori dimensioni, un cambiamento rilevante nel rapporto tra contribuente e fisco, basato su un approccio ex-ante piuttosto che ex-post come avvenuto sinora. In quest'ottica, al fine di incentivarne il più possibile la diffusione nonché a fronte della relativa complessità e onerosità, potrebbe essere valutata l'opportunità di ampliare ulteriormente i benefici - attualmente piuttosto limitati - in tema di **sanzioni amministrative**, prevedendone ad esempio la disapplicazione al posto della sola riduzione a un terzo (possibile alla luce di quanto stabilito dall'[art. 20, comma 1, lett. a\), n. 4, L. 111/2023](#)), anche in considerazione dell'interpello preventivo richiesto.

Come per le imprese di grandi dimensioni, i termini di accertamento potrebbero essere ridotti, al pari delle tempistiche entro cui l'Amministrazione finanziaria deve fornire le risposte alle istanze di interpello dei contribuenti (istanze che, peraltro, si apprestano a divenire onerose



SICA & PARTNERS

Strategia d'impresa pubblica e privata

una volta che entrerà in vigore il decreto legislativo di modifica dello [Statuto dei diritti del contribuente](#)).

Potrebbe essere inoltre eliminata la necessità di prestare apposita garanzia per il **rimborso** delle imposte, così come è auspicabile un intervento del legislatore volto a chiarire in concreto la previsione per cui i professionisti devono certificare il TCF anche in ordine alla sua conformità ai **principi contabili**. Si nota infine come la necessità dell'interpello preventivo per ottenere la riduzione delle sanzioni limiti di molto il potenziale beneficio, risultando di fatto complesso rappresentare all'Agenzia delle Entrate tutti i rischi di natura fiscale ai quali le imprese sono esposte.