



C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 17 del 30 aprile 2024

Focus settimanale:

- **Entro il 30 aprile l'emissione delle note di credito**
- **Entro il 30 aprile le opzioni IVA nel quadro VO**
- **Il regime speciale IVA dei beni usati – prima parte**
- **Decreto PNRR 4 per le imprese**
- **Società a responsabilità limitata – quarta parte**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



8

Il Giudice ha sentenziato



.....	10
In breve.....	13
Entro il 30 aprile l'emissione delle note di credito	13
Entro il 30 aprile le opzioni IVA nel quadro VO	15
L'Approfondimento.....	17
Il regime speciale IVA dei beni usati – prima parte	17
L'Approfondimento.....	30
Decreto PNRR 4 per le imprese	30
L'Approfondimento.....	50
Società a responsabilità limitata – quarta parte	50

Flash di stampa



Novità del modello
730/2024

IL SOLE 24 ORE
22.04.2024

Nel 2024 è possibile ricevere direttamente dall'Agenzia delle Entrate i rimborsi anche in presenza di un sostituto. La scelta dovrà essere effettuata prima di inviare la dichiarazione, selezionando la voce "Nessun sostituto". Se dal 730 emerge un credito, il rimborso arriverà sul conto corrente bancario comunicato all'Agenzia, mentre in presenza di un debito il pagamento potrà avvenire in due modi: direttamente dall'Iban indicato oppure stampando il modello F24 con i dati necessari.

Novità del modello
Redditi Società di
Persone 2024

IL SOLE 24 ORE
22.04.2024

Tra le novità del modello Redditi SP 2024 si riporta:

- nella sezione "Altri dati" è stato inserito il frontespizio della casella "Immobili sequestrati" per segnalare l'esistenza di beni immobili oggetto di provvedimenti di sequestro e confisca non definitiva da cui deriva la sospensione del versamento delle imposte;
- nel quadro RQ è stata inserita la sezione XXVII dedicata all'imposta sostitutiva per adeguare le esistenze iniziali;
- nel quadro RL è stato introdotto il rigo RL5A che va compilato per la dichiarazione degli immobili sui quali sono stati eseguiti interventi di superbonus e che, ceduti nel 2024, generano plusvalenza;
- l'aggiornamento dei quadri RP, RN e RW per l'aliquota del superbonus e la determinazione dell'imposta dovuta sulle cryptoattività;
- nel quadro RU non vanno indicate le informazioni che non sono rilevanti ai fini della liquidazione dell'imposta o che l'Agenzia delle Entrate può acquisire da altre amministrazioni.

Cessione d'azienda e plusvalenze	IL SOLE 24 ORE 22.04.2024	In base all'orientamento giurisprudenziale consolidato, ai fini delle imposte dirette, la plusvalenza rileva fiscalmente in sede di cessione d'azienda al momento della conclusione del contratto.
Revisione della tassazione Irpef e Ires	IL SOLE 24 ORE 23.04.2024	Nell'ambito dell'attuazione della delega fiscale è all'esame del Consiglio dei Ministri un nuovo decreto al fine di modificare la tassazione Irpef e Ires dei redditi.
Reddito di lavoro autonomo	ITALIA OGGI 23.04.2024	La bozza di decreto legislativo di riforma in materia di redditi agrari, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e diversi, contiene importanti modifiche all'art. 54 Tuir, tra le quali al fine di determinare il reddito di lavoro autonomo è necessario calcolare la differenza tra tutte le somme e i valori in genere a qualunque titolo percepiti e le spese sostenute nel periodo di imposta in relazione all'attività artistica o professionale svolta.
Detassazione premi di produttività	ITALIA OGGI 23.04.2024	La bozza del decreto legislativo contenente la «Revisione del regime impositivo dei redditi», in attuazione della riforma fiscale, prevede un bonus fiscale sulla 13 ^a mensilità 2024, la qualificazione di reddito di lavoro dipendente delle prestazioni degli enti bilaterali e l'erogazione della rendita integrativa temporanea anticipata (Rita) nei soli casi in cui la cessazione del rapporto di lavoro dipenda da cause diverse dal raggiungimento dei requisiti di qualunque pensione.
Crediti d'imposta 4.0 e R&S	ITALIA OGGI 23.04.2024	Il D.L. 39/2024, in aggiunta agli adempimenti già previsti dalle norme vigenti, prevede che per poter fruire della compensabilità dei crediti d'imposta industria 4.0 e ricerca e sviluppo, per gli investimenti effettuati (o che si intendono effettuare) dal 30.03.2024, le imprese dovranno comunicare preventivamente l'ammontare complessivo dell'investimento, e la presunta ripartizione negli anni del credito con la relativa fruizione.

Rimborso Iva estera	ITALIA OGGI 22.04.2024	Tramite uno scambio di note diplomatiche, l'Italia e il Regno Unito hanno siglato l'intesa per rimborsare reciprocamente l'imposta sugli acquisti transfrontalieri delle loro imprese, i quali effetti retroagiscono al 1.01.2021.
Bilancio di liquidazione	ITALIA OGGI 22.04.2024	Tramite il comunicato stampa 9.04.2024 l'Organismo italiano di contabilità ha reso noto l'avvio di una pubblica consultazione del principio contabile Oic 5, fino al 31.07.2024, dove saranno considerati gli elementi maggiormente critici dell'attuale principio contabile, in una logica più prudentiale e di maggiore applicabilità operativa.
Vincoli al riporto delle perdite fiscali	ITALIA OGGI 24.04.2024	La bozza del decreto di riforma delle imposte dirette esclude la possibilità di riportare le perdite fiscali degli interessi passivi e dell'ACE al verificarsi delle seguenti condizioni: la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie sia trasferita anche a titolo temporaneo e la modifica dell'attività principale.
Riforma fiscale	ITALIA OGGI 24.04.2024	Uno degli obiettivi più significativi, nell'ambito dei redditi d'impresa, del decreto legislativo di riforma di Irpef, Ires e altri redditi è la riduzione del doppio binario tra valori contabili e fiscali.
Riforma della riscossione	ITALIA OGGI 24.04.2024	Il decreto di riforma della riscossione prevede un meccanismo di scarico automatico delle cartelle, attivo solo per le quote affidate all'Agenzia delle Entrate-Riscossione dal 1.01.2025, che prevede un doppio meccanismo di scarico dei carichi che sono poi riassegnati agli enti creditori.
Emendamenti al decreto superbonus	IL SOLE 24 ORE 24.04.2024	Tra gli emendamenti alla legge di conversione del Decreto Superbonus (D.L. 39/2024) si propone di spalmare il superbonus su 10 anni, anziché 4, il rafforzamento dei controlli sui cantieri già completati, coinvolgendo i Comuni.

Atti esclusi dal contraddittorio preventivo	IL SOLE 24 ORE 25.04.2024	Dal decreto legislativo approvato dal Governo emerge che non possono essere compresi nel contraddittorio preventivo: <ul style="list-style-type: none">• gli atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati (ruoli e cartelle di pagamento, atti di intimazione di pagamento, ...);• gli atti di pronta liquidazione (comunicazione degli esiti del controllo automatizzato art. 36-bis Dpr 600/1973, comunicazione degli esiti dei controlli previsti dagli articoli 54-bis, 54-ter e 54-quater Dpr 633/1972, ...);• atti di controllo formale delle dichiarazioni.
Atti di recupero crediti	IL SOLE 24 ORE 25.04.2024	Per gli atti di recupero dei crediti di imposta indebitamente compensati è consentito effettuare il procedimento di adesione seguendo le regole degli altri atti impositivi, anche se in caso di raggiungimento dell'accordo, non sarà possibile la rateazione.
Accertamenti parziali	IL SOLE 24 ORE 25.04.2024	Gli accertamenti parziali sono esclusi dal contraddittorio preventivo solo nel caso in cui derivano da un semplice incrocio dei dati.
Dichiarazione Iva 2023	IL SOLE 24 ORE 26.04.2024	La dichiarazione annuale Iva relativa al periodo di imposta 2023 può essere presentata entro 90 giorni dal 30.04.2024, applicando una sanzione formale sanabile tramite il ravvedimento operoso.
Detrazione Superbonus in 10 anni	IL SOLE 24 ORE 26.04.2024	Considerando i molti emendamenti alla legge di conversione del D.L. 39/2024, in discussione in Commissione Finanze, è sempre più probabile l'allungamento della detrazione del superbonus 110% da 4 a 10 anni.
Reverse charge	IL SOLE 24 ORE 26.04.2024	In merito alle operazioni intracomunitarie, gli acquisti effettuati vanno annotati distintamente nel quadro VF e VJ della dichiarazione.

Accertamento e contraddittorio	ITALIA OGGI 26.04.2024	L'art. 6-bis L. 212/2000 stabilisce che al fine di garantire un contraddittorio effettivo e informato, debba essere trasmesso al contribuente uno schema d'atto con cui il contribuente viene nei fatti a conoscenza, in via anticipata, di alcuni elementi e informazioni da parte dell'Agenzia che saranno poi esaminate nel successivo contraddittorio.
Mancata comunicazione dati Ecobonus	ITALIA OGGI 26.04.2024	Il mancato rispetto del termine per inoltrare all'Enea i dati dei lavori non fa decadere la detrazione per la riqualificazione energetica (Ecobonus, art. 6 D.L. 63/2013).
Imu 2024	ITALIA OGGI 27.04.2024	La dichiarazione Imu, cartacea o telematica, va presentata entro il 30.06 dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.
Modelli Imu e Impi	IL SOLE 24 ORE 27.04.2024	Sono stati approvati i modelli di dichiarazione dell'Imu, anche per gli enti non commerciali, e dell'imposta immobiliare sulle piattaforme marine (Impi).
Semplificazione amministrativa	IL SOLE 24 ORE 27.04.2024	Con la conversione in legge del D.L. 2.03.2024, n. 19 - Pnrr e semplificazione amministrativa, definitivamente approvato dal Senato il 23.04.2024 per moltissime attività artigianali è sufficiente iniziare a esercitare l'attività, fatte salve l'iscrizione in Camera di commercio e la compliance fiscale.

L'Agenzia interpreta



Mancata esposizione dei crediti in dichiarazione dei redditi

CIRCOLARE
N. 8/E/2024

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito chiarimenti in merito al D.lgs. 1/2024 recante "razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari". L'art. 13 del decreto legislativo esclude la decadenza dalla possibilità di utilizzare crediti d'imposta derivanti da agevolazioni concesse agli operatori economici in casi di mancata esposizione del loro ammontare nella dichiarazione dei redditi.

Società di comodo

INTERPELLO
N. 97
DEL 23.04.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che secondo la disciplina precedente al D.lgs. 219/2023, al fine di disapplicare le penalizzazioni della società di comodo con contratti di rent to buy, occorre dimostrare che la quota parte del canone per la concessione in godimento è di mercato.

Efficacia copie informatiche

INTERPELLO
N. 98
DEL 23.04.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che deve essere emessa l'attestazione di conformità da parte di un notaio al fine di attribuire piena efficacia probatoria alle copie informatiche e agli estratti informatici dei documenti originali da cui sono tratti.

Regime premiale Isa 2024

PROVVEDIMENTO
N. 205127/2024

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito il nuovo regime premiale per i soggetti Isa dopo le modifiche del decreto Adempimenti (D.lgs. 1/2024).

Conservazioni biglietti di trasporto

INTERPELLO
N. 98
DEL 23.04.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che l'impresa di trasporto di persone deve conservare i biglietti di viaggio emessi in forma elettronica che, in base alle vigenti disposizioni, assolvono alla funzione di certificazione dell'operazione in sostituzione del rilascio di ricevute/scontrini fiscali e della

trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

Regime Pex

INTERPELLO
N. 96
DEL 23.04.2024

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che la cessione di una partecipazione in una società che non svolge l'esercizio di un'attività commerciale ai sensi dell'art. 87, c, 1, lett. d) Tuir è esclusa dal regime pex.

Il Giudice ha sentenziato



**Distruzioni utili
extracontabili**

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI BARI
N. 414/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Bari, ha sancito che al fine di provare la distribuzione di utili extracontabili ai soci, non è sufficiente la ristretta base societaria, ma sono necessarie maggiori motivazioni.

**Rettifica in giudizio
del credito omesso
in dichiarazione**

C.G.T. DI PRIMO
GRADO DI
REGGIO EMILIA
N. 85/2024

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Reggio Emilia ha precisato che può essere integrato e corretto in giudizio il credito per accise spettanti agli autotrasportatori non riportato nell'originaria dichiarazione.

Donazione modale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8875/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che nella donazione modale a favore di un terzo determinato, caratterizzata da spirito liberale, il donante realizza l'arricchimento patrimoniale del beneficiario attraverso l'intermediazione del donatario.

**Rimborso Iva società
di comodo**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DEL LAZIO
N. 2403/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Lazio ha ritenuto legittima la richiesta in capo alla società in perdita sistematica. Questo dopo la causa C-341/22 che ha ritenuto incompatibile l'art. 30 L. 724/1994 per le società di comodo, dichiarando illegittimo il divieto di detrazione Iva.

**Ammortamento del
diritto di superficie**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8758/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che se il costo per la costituzione di un diritto di superficie a tempo determinato è accessorio rispetto al costo sostenuto per la realizzazione del fabbricato, può essere iscritto nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni materiali tra i "Terreni e Fabbricati" e patrimonializzato insieme al costo del fabbricato cui si riferisce.

**Rapporto processo
tributario-penale**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 2115-2120-
2133/2024

La Cassazione, con le tre sentenze, ha sancito che alla sentenza penale di assoluzione (ma anche di condanna) non può essere riconosciuta alcuna automatica autorità di cosa giudicata, nemmeno se i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento. Non basta l'assoluzione dal reato per fermare anche l'accertamento fiscale.

Tari

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 7002/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che per l'esonero dal pagamento della Tari il contribuente deve dimostrare le condizioni d'inidoneità dell'immobile alla produzione dei rifiuti, fornendo al comune le prove con relativa documentazione.

**Appello non
telematico
inammissibile**

C.G.T. DI
SECONDO GRADO
DELLA SICILIA
N. 2492/2024

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Sicilia ha sancito che non è ammissibile l'appello notificato tramite raccomandata.

**Responsabilità degli
amministratori**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 10739/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha chiarito che anche il presidente del consiglio di amministrazione risponde del passivo della Srl nel caso in cui intervenga sui prelievi indebiti compiuti dall'amministratore dai conti in banca dell'impresa.

**Termine per l'avvio
della procedura di
mediazione**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 4133/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che la dichiarazione di improcedibilità non può essere legata al mancato rispetto del termine di presentazione della domanda, che quindi ha natura ordinatoria.

**Agevolazioni Imu
"prima casa"**

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 9496/2024

La Cassazione, con l'ordinanza, ha sancito che le agevolazioni Imu per l'abitazione principale, non spettano per i fabbricati che, anche se costituiscono l'abitazione principale e luogo di residenza del contribuente, siano censiti nella categoria catastale A/10.

Compensazioni
fiscale e sequestro
preventivo nei reati
tributari

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 17116/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha affermato che la compensazione fiscale fa scattare il blocco al sequestro preventivo disposto per reati tributari.

Frode fiscale e
autoriciclaggio

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 16369/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha sancito che la condotta di investimento delle somme rinvenienti dal reato di dichiarazione fraudolenta tramite altri artifici ed emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, rispettivamente disciplinati dagli articoli 3 e 8 D.lgs. 74/2000, può considerarsi rilevante sul piano penale con riferimento alla fattispecie di autoriciclaggio prevista dall'art. 648ter.1.

Trasferimento di
società in altro Stato
membro

CORTE DI
GIUSTIZIA UE
C-276/22

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza, ha sancito che l'applicazione della legge italiana nel caso di trasferimento di società in un altro Stato membro ostacola la libertà di stabilimento nello spazio Ue.

Usufrutto

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 11170/2024

La Cassazione, con la sentenza, ha chiarito che nel caso di usufrutto gravante su una quota di partecipazione al capitale di una Srl in liquidazione, dalla somma attribuita dalla società in sede di distribuzione dell'attivo ai soci va distinta la parte della somma che eccede il costo sostenuto dal socio per l'acquisto o la sottoscrizione della quota su cui l'usufrutto è impresso.

Cessione gratuita di
un bene

CORTE DI
GIUSTIZIA UE
C-207/23

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza, ha affermato che la cessione gratuita di un bene dell'impresa, che non sia qualificabile come campione né come di scarso valore, è soggetta all'Iva a prescindere dallo status del beneficiario e dall'impiego che questi fa di tale bene.

In breve

Entro il 30 aprile l'emissione delle note di credito

Scade il 30 aprile 2024 il termine ultimo per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2023. Tale termine della dichiarazione annuale rappresenta anche il riferimento per l'emissione delle note di variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 comma 2 del DPR 633/72.

Questa norma, contiene un espresso rinvio all'art. 19 del DPR 633/72 per quanto concerne l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta "corrispondente alla variazione". L'art. 19 comma 1 del DPR 633/72, a sua volta, stabilisce che il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui è sorto.

Alla luce di questi elementi, la circ. Agenzia delle Entrate n. 1/2018 e, di recente, la risposta a interpello n. 88 dell'8 aprile 2024 hanno indicato che:

- la nota di variazione in diminuzione deve essere emessa entro il termine di invio della dichiarazione annuale IVA riferita all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione;
- il diritto alla detrazione può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui la nota è stata emessa e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

La circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2021 ha precisato che, emessa in maniera tempestiva la nota di variazione, "l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento".

Il momento in cui il presupposto per la variazione in diminuzione si verifica varia a seconda della fattispecie che legittima l'anzidetta variazione ex art. 26 del DPR 633/72.

Nel caso delle procedure concorsuali, deve distinguersi tra quelle avviate prima o dopo il 26 maggio 2021, poiché la disciplina è stata modificata dall'art. 18 del DL 73/2021 convertito. Per le procedure avviate prima del 26 maggio 2021, ci si riferisce al momento in cui si ha certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale, mentre per quelle avviate dal 26 maggio 2021 compreso è la norma stessa a indicare che la variazione in diminuzione è

possibile a partire dalla data in cui il debitore del corrispettivo non pagato “è assoggettato a una procedura concorsuale” (art. 26 comma 3-bis del DPR 633/72).

L’art. 26 comma 10-bis del DPR 633/72 individua il momento a partire dal quale il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale.

Si ricorda che il termine di presentazione della dichiarazione riferita al 2023 non riguarda, invece, le fattispecie per la quale la variazione è effettuata ai sensi del comma 3 dell’art. 26 in parola. Se la variazione in diminuzione dipende da un sopravvenuto accordo tra le parti o da inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo a operazioni inesistenti, infatti, la nota non può essere emessa decorso il termine di un anno dall’effettuazione dell’operazione. L’emissione della nota entro i termini di legge è attestata dal fatto che il documento è in formato XML ed è trasmesso al Sistema di Interscambio (Sdl). Il file XML è compilato avvalendosi del codice “TD04” per le note di credito (“TD08” per le note semplificate). Inoltre, è richiesta l’indicazione degli estremi della fattura precedentemente emessa e inviata oggetto della procedura di rettifica.

Qualora non sia stato possibile emettere nei termini la nota di variazione, al fine del recupero dell’imposta assolta, è possibile ricorrere a due ulteriori istituti alternativi.

Il cedente o prestatore può presentare istanza di rimborso “anomalo”, a norma dell’art. 30-ter comma 1 del DPR 633/72, se la mancata emissione della nota di credito nei termini non è dipesa da una colpevole inerzia del soggetto passivo (circ. n. 20/2021 e, da ultimo, risposta a interpello n. 482/2023).

Infine, per recuperare l’imposta assolta, si può valutare il ricorso alla dichiarazione IVA integrativa “a favore” ai sensi dell’art. 8 comma 6-bis del DPR 322/98. Va ricordato che, secondo l’Agenzia delle Entrate, se il termine per l’emissione della nota di credito è già spirato, la dichiarazione integrativa può essere presentata solo laddove vi sia “la presenza di errori ed omissioni cui rimediare (presupposti necessari ai fini della sua presentazione)” (cfr. circ. n. 20/2021).

Entro il 30 aprile le opzioni IVA nel quadro VO

Tramite il quadro VO della dichiarazione Iva è possibile comunicare opzioni e revoche che rilevano ai fini tributari. Si ricorda che il termine di presentazione per l'anno 2023 è fissato al 30.04.2024.

Considerando quanto stabilito dagli articoli 1 e 3 del DPR 442/97, le opzioni che riguardano il modo in cui viene determinata l'imposta si manifestano tramite comportamento concludente e vincolano il contribuente per tre anni. Le opzioni che riguardano invece il regime contabile sono vincolanti solamente per un anno. Una volta trascorso il periodo minimo di permanenza nel regime prescelto l'opzione resta valida per ciascun anno successivo, a meno di revoca.

L'omissione del quadro VO della dichiarazione non ha effetti sul regime prescelto che può quindi essere applicato. È necessario, tuttavia, versare la sanzione da 250 a 2.000 euro ex art. 8 comma 1 del D.lgs. 471/97.

Particolare attenzione deve essere posta dai soggetti che sono transitati dal regime forfetario (L. 190/2014) al regime ordinario o che fanno il percorso inverso. Questi contribuenti devono barrare la casella 1 del rigo VO33 se lo scorso anno hanno applicato l'IVA e calcolato il reddito secondo le regole ordinarie, anche se in possesso dei requisiti per applicare la L. 190/2014. In questo caso, esercitando l'opzione, rimangono vincolati fino al 2025 e per ciascun anno successivo sino alla revoca esercitata nel quadro VO. I soggetti che hanno invece applicato nel 2023 il regime forfetario devono barrare la casella 2 del rigo VO33. Considerando che i forfetari non hanno l'obbligo di presentare la dichiarazione Iva, il quadro VO va allegato al modello REDDITI 2024.

I contribuenti che hanno adottato il regime forfetario per la prima volta nel 2024, in luogo della compilazione del quadro VO, devono barrare la casella 1 del rigo VA14, comunicando che si tratta dell'ultima dichiarazione IVA prima di applicare il regime agevolato.

Oltre ai forfetari, intenti a comunicare il cambio di regime, devono compilare il quadro VO anche i soggetti che tramite il loro comportamento concludente hanno optato per la liquidazione trimestrale dell'IVA e la separazione delle attività, su base facoltativa.

Per quanto riguarda la liquidazione trimestrale dell'Iva, si ricorda che possono esercitarla i contribuenti che, nel 2022, non hanno superato il volume d'affari di 500.000 euro per gli esercenti arti e professioni/prestazioni di servizi o 800.000 euro per le imprese aventi ad oggetto altre attività. Se nel corso del 2023 l'Iva è stata liquidata trimestralmente (comportamento concludente), nella dichiarazione IVA va barrata la casella 1 del rigo VO2 e si rimane vincolati per il solo anno in cui si è verificato il comportamento concludente.

Per quanto riguarda la separazione delle attività su base opzionale, ai sensi dell'art. 36 comma 3 del DPR 633/72, valgono le stesse regole. L'opzione si effettua se nel 2023 si è tenuto un comportamento concludente e si manifesta, nella dichiarazione IVA, barrando la casella 1 del rigo VO4, dove il soggetto rimane vincolato per almeno tre anni.

L'Approfondimento

Il regime speciale IVA dei beni usati – prima parte

PREMESSA

Dando attuazione alla VII Direttiva CEE n. 94/5/CEE il Legislatore con il DL n. 41/1995, convertito con modificazioni in Legge n. 85/1995, ha introdotto nel nostro ordinamento tributario una apposita disciplina IVA per il commercio di beni mobili usati, di oggetti di arte, d'antiquariato e da collezione acquistati presso privati nel territorio dell'Unione Europea, meglio conosciuta come "**regime del margine**".

Osserviamo subito che:

- il "**regime del margine**" mira ad evitare fenomeni di doppia tassazione che potrebbero aversi su beni per i quali il rivenditore:
 - ✓ paga solitamente un prezzo già comprensivo di IVA;
 - ✓ non può portare in detrazione l'imposta pagata;
- per poter applicare il "**regime del margine**" si devono possedere requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali.

Evidenziamo, infine, che il "**regime del margine**" può essere applicato con una delle tre seguenti modalità:

- ordinario;
- forfetario;
- globale.

Di seguito l'analisi della normativa.

L'AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

Possono adottare il "**regime del margine**" tutti i contribuenti che svolgono in maniera abituale o anche occasionale, seppur con qualche limite, il commercio all'ingrosso, al dettaglio o in forma ambulante di:

- beni mobili usati da riutilizzare nello stato originario o previa riparazione;

- oggetti d'arte, d'antiquariato, da collezione indicati nella Tabella allegata al DL n. 41/1995.

LE CONDIZIONI PER APPLICARE IL “REGIME DEL MARGINE”

Per poter utilizzare il “*regime del margine*” i beni sopra elencati devono essere acquistati presso:

- un soggetto passivo che adotta il regime del margine;
- un soggetto passivo comunitario che usufruisce nel proprio Stato di un regime di franchigia previsto per le piccole imprese;
- soggetti privati, quali: persone fisiche, enti o associazioni senza la qualifica di soggetto IVA, considerati consumatori finali;
- soggetti assimilati ai privati, ovvero tutti i soggetti IVA (persone fisiche, società associazioni enti che esercitano attività commerciali) che per quel bene acquistato non hanno potuto detrarre l'IVA a norma dell'art. 19-bis 1 del DPR n. 633/1972¹.

¹ L'art. 19-bis 1 del DPR n. 633/1972 afferma che: “1. In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19:

- a) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di aeromobili e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o sono destinati ad essere esclusivamente utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;
- b) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione dei beni elencati nell'allegata tabella B e delle navi e imbarcazioni da diporto nonché dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione soltanto se i beni formano oggetto dell'attività propria dell'impresa ed è in ogni caso esclusa per gli esercenti arti e professioni;
- c) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di veicoli stradali a motore, diversi da quelli di cui alla lettera f) dell'allegata tabella B, e dei relativi componenti e ricambi è ammessa in detrazione nella misura del 40 per cento se tali veicoli non sono utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa, dell'arte o della professione. La disposizione non si applica, in ogni caso, quando i predetti veicoli formano oggetto dell'attività propria dell'impresa nonché per gli agenti e rappresentanti di commercio. Per veicoli stradali a motore si intendono tutti i veicoli a motore, diversi dai trattori agricoli o forestali, normalmente adibiti al trasporto stradale di persone o beni la cui massa massima autorizzata non supera 3.500 kg e il cui numero di posti a sedere, escluso quello del conducente, non è superiore a otto;
- d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore. L'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605, o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate;
- e) salvo che formino oggetto dell'attività propria dell'impresa, non è ammessa in detrazione l'imposta relativa, a prestazioni di trasporto di persone;

Sapendo, inoltre, che per poter usufruire del “**regime del margine**” è necessario non aver detratto l’IVA al momento dell’acquisto, è corretto ritenere che possono beneficiare del regime speciale anche le cessioni di beni acquistati in esenzione da IVA, di cui all’art. 10, comma 1, n. 27 quinquies del DPR n. 633/1972².

REQUISITO TERRITORIALE

Per essere ricompresi nell’ambito del “**regime del margine**” i beni devono essere acquistati in Italia o in altro Stato UE.

Di conseguenza, non è possibile applicare il regime speciale IVA ai beni importati.

I BENI IMPORTATI

Abbiamo appena appurato che i beni importati non possono godere del “**regime del margine**”.

Tuttavia, come stabilito dall’art. 36, comma 2 del DL n. 41/1995³, esercitando apposita opzione, i soggetti che importano abitualmente beni oggetto di applicazione del regime

-
- f) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di alimenti e bevande ad eccezione di quelli che formano oggetto dell'attività propria dell'impresa o di somministrazione in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati nei locali dell'impresa;
 - g) lettera abrogata;
 - h) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sul reddito, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro cinquanta;
 - i) non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni.

La disposizione non si applica per i soggetti che esercitano attività che danno luogo ad operazioni esenti di cui al numero 8) dell’art. 10 che comportano la riduzione della percentuale di detrazione a norma dell’art. 19, comma 5, e dell’art. 19 bis”.

² L’art. 10, comma 1, n. 27 quinquies dal DPR n. 633/1972 prevede che: “Sono esenti dall’imposta: 27 quinquies) le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19 bis 1 e 19 bis 2;

³ L’art. 36, comma 2 del DL n. 41/1995 stabilisce che: “I soggetti che esercitano il commercio a norma del comma 1 possono optare per l’applicazione del regime ivi previsto anche per le cessioni di oggetti d’arte, d’antiquariato o da collezione importati e per la rivendita di oggetti d’arte ad essi ceduti dall’autore o dai suoi eredi o legatari”.

speciale IVA, possono adottare il “**regime del margine**” relativamente alle seguenti operazioni:

- cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, importati;
- cessioni di oggetti d'arte acquistati direttamente presso l'autore, ovvero presso i suoi eredi o legatari (se soggetti IVA).

Segnaliamo, che l'opzione per “**il regime del margine**” deve essere comunicata al competente Ufficio IVA:

- nella dichiarazione relativa all'anno precedente; ovvero
- nella dichiarazione di inizio attività, in caso di avvio di detta attività commerciale.

L'opzione ha effetto dal 1.1 dell'anno in corso, se esercitata in sede di dichiarazione annuale, oppure a decorrere dalla data di avvio di attività se esercitata nella dichiarazione di inizio attività.

Ricordiamo, infine, che:

- l'opzione è valida fino a revoca, ma vincola, comunque, per almeno un triennio da quando è esercitata;
- secondo quanto previsto dal DPR n. 442/1997, in presenza del cosiddetto “**comportamento concludente**” l'opzione risulta valida anche se non comunicata. In tal caso, saranno, però, applicate al contribuente le sanzioni per omessa dichiarazione.

I TRE METODI PER CALCOLARE IL MARGINE

Il “**regime del margine**” prevede le tre seguenti modalità di calcolo:

- 1) regime ordinario o analitico;
- 2) regime forfetario o percentuale;
- 3) regime globale.

Il regime ordinario analitico

Il comma 1 dell'art. 36 del DL n. 41/1995⁴ detta le regole per l'applicazione del "**regime del margine**" secondo il metodo ordinario.

Osserviamo anzitutto che devono applicare il metodo analitico i soggetti che commerciano:

- beni mobili usati;
- oggetti d'arte;
- oggetti d'antiquariato;
- oggetti da collezione.

IL CALCOLO DELL'IVA RELATIVA ALLA RIVENDITA

L'IVA relativa alla cessione dei beni usati è pari alla differenza tra il prezzo di vendita e il prezzo di acquisto aumentato delle spese di riparazione e delle spese accessorie, sostenute al fine di consentire la rivendita di detti beni.

A tal riguardo segnaliamo che con la circolare n. 177/1995 l'Ufficio ha rilevato che le spese di acquisto, riparazione e accessorie devono essere sempre considerate al lordo dell'imposta anche quando l'IVA viene addebitata separatamente al rivenditore. È questo il caso, ad esempio, degli oggetti d'arte:

- acquistati presso l'autore, i suoi eredi o aventi causa, soggetti passivi d'imposta;
- importati, per i quali il rivenditore ha optato per l'applicazione dell'IVA con le regole del "**regime del margine**".

Per queste ragioni, la base imponibile deve essere calcolata al momento della cessione con la seguente modalità:

⁴ L'art. 36, comma 1 del DL n. 41/1995 sancisce che: "Per il commercio di beni mobili usati, suscettibili di reimpiego nello stato originario o previa riparazione, nonché degli oggetti d'arte, degli oggetti d'antiquariato e da collezione, indicati nella tabella allegata al presente decreto, acquistati presso privati nel territorio dello Stato o in quello di altro Stato membro dell'Unione europea, l'imposta relativa alla rivendita è commisurata alla differenza tra il prezzo dovuto dal cessionario del bene e quello relativo all'acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie. Si considerano acquistati da privati anche i beni per i quali il cedente non ha potuto detrarre l'imposta afferente l'acquisto o l'importazione, nonché i beni ceduti da soggetto passivo d'imposta comunitario in regime di franchigia nel proprio Stato membro e i beni ceduti da soggetto passivo d'imposta che abbia assoggettato l'operazione al regime del presente comma".



Il margine può, quindi, risultare positivo o negativo. Tuttavia, solo in presenza di un margine positivo l'IVA deve essere scorporata secondo le regole stabilite dall'art. 27 del DPR n. 633/1972⁵, tenendo conto dell'aliquota propria del bene oggetto di rivendita.

Segue un esempio.

Esempio

Supponiamo che nel mese di marzo 2024 un commerciante di opere d'arte, soggetto IVA mensile, effettui le seguenti due cessioni.

Cessione 1:

- bene usato ceduto € 4.000;
- prezzo di acquisto da soggetto privato € 2.000;
- costi di riparazione al lordo dell'IVA € 1.000;

Con questi dati la prima cessione ha un margine positivo di € 1.000 (4.000 – 2.000 – 1.000).

⁵ L'art. 27 del DPR n. 633/1972 dispone che: "Per i commercianti al minuto e per gli altri contribuenti di cui all'art. 22 l'importo da versare o da riportare al mese successivo è determinato sulla base dell'ammontare complessivo dell'imposta relativa ai corrispettivi delle operazioni imponibili registrate per il mese precedente ai sensi dell'art. 24, calcolata su una quota imponibile ottenuta dividendo i corrispettivi stessi per 104 quando l'imposta è del quattro per cento, per 110 quando l'imposta è del dieci per cento, per 121 quando l'imposta è del ventuno per cento, moltiplicando il quoziente per cento ed arrotondando il prodotto, per difetto o per eccesso, al centesimo di euro".

Cessione 2:

- bene usato ceduto € 2.000;
- prezzo di acquisto da soggetto privato € 2.000;
- costi di riparazione al lordo dell'IVA € 1.000;

Con questi dati la seconda cessione ha un margine negativo di - € 1.000 (2.000 – 2.000 – 1.000).

Osserviamo subito che in presenza di un margine negativo il rivenditore:

- non deve versare alcuna IVA; e
- in sede di liquidazione deve considerare questa differenza negativa pari a zero. In pratica, non rilevando ai fini della determinazione dell'imposta il margine negativo non può essere portato in detrazione dagli altri margini positivi realizzati dal commerciante.

Pertanto, nel nostro esempio, ipotizzando un'aliquota IVA del 22% dovremo scorporare l'IVA solo dalla cessione con margine positivo ottenendo in tal modo:

- un **imponibile** pari a **€ 819,67** (1.000/1.22);
- un **IVA da versare** nel mese di aprile pari a **€ 180,33** (819,67 x 22%).

Rammendiamo, infine, che per tutti i beni oggetto della disciplina speciale l'adozione del "**regime del margine**" comporta l'indetraibilità dell'IVA assolta:

- sull'acquisto, anche intracomunitario;
- sulla riparazione e sulle spese accessorie;
- sulle importazioni.

Tuttavia, come previsto dall'art. 36, comma 3 del DL n. 41/1995⁶ è riconosciuta al contribuente la facoltà di optare per il calcolo dell'IVA nei modi ordinari.

LE SPESE ACCESSORIE E DI RIPARAZIONE

Nel documento di prassi n. 177/1995 l'Ufficio precisa che:

⁶ L'art. 36, comma 3 del DL n. 41/1995 afferma che: "3. I soggetti che applicano il regime speciale di cui ai precedenti commi possono, per ciascuna cessione, applicare l'imposta nei modi ordinari a norma dei titoli I e II del DPR n. 633/1972, dandone comunicazione al competente ufficio dell'imposta sul valore aggiunto nella relativa dichiarazione annuale".

- devono intendersi spese accessorie quelle sostenute per acquistare il bene. Pertanto, devono considerarsi tali: gli oneri triduari e di intermediazione, le spese peritali, le spese di trasporto, le spese notarili, le spese di agenzia, etc.. Diversamente, non assumono alcuna rilevanza le spese accessorie inerenti alla vendita del bene;
- tra le spese di riparazione rientrano solo quelle sostenute per rimettere il bene nel circuito economico e non quelle relative alla vendita dello stesso. Tuttavia, sono da considerare tali anche quelle effettuate per destinare il bene a un nuovo utilizzo, a patto, però, di non modificarne le caratteristiche. Si pensi in tal senso ad una credenza che in fase di riparazione viene trasformata in una libreria.

Sempre nello stesso documento di prassi viene, inoltre, rilevato che non può essere considerato usato un bene ottenuto utilizzando materie prime e semilavorati ricavati da altri beni. È questo il caso, ad esempio, di un mobile costruito con il legno ricavato da una panca.

Ricordiamo, infine, che non sono considerate spese accessorie e/o di riparazione:

- le spese generali sostenute al fine dell'esercizio dell'attività, non imputabili ai singoli beni;
- le spese sostenute per la normale utilizzazione del bene e non direttamente connesse alla riattazione dei beni destinati alla rivendita. Si pensi ad esempio ai costi sostenuti per riparare un autocarro utilizzato nell'esercizio dell'attività;
- le prestazioni accessorie e le riparazioni eseguite dal rivenditore utilizzando la propria struttura di impresa. Come evidenziato nella circolare n. 177/1995 trattasi in questo caso di "**autoconsumo interno**";
- le spese generali quali energia elettrica, cancelleria, spese telefoniche, servizi vari, etc.).

Ebbene, le spese citate non influenzano il margine e di conseguenza non aumentano il prezzo di acquisto del bene usato.

LE REGOLE DI FATTURAZIONE PER IL METODO ANALITICO

Gli artt. 38, comma 1 del DL n. 41/1995⁷ e 21, comma 6 del DPR n. 633/1972⁸ dettano le regole per la fatturazione dei beni.

Nello specifico:

- l'art. 38, comma 1 del DL n. 41/1995 prevede che chi utilizza il “**regime del margine**” non deve indicare in fattura l'ammontare dell'imposta separatamente dal corrispettivo. Pertanto, il corrispettivo dovrà essere esposto in fattura al lordo dell'IVA;
- l'art. 21, comma 6, lett. d) del DPR n. 633/1972 stabilisce che in luogo dell'ammontare dell'imposta la fattura deve riportare la seguente dicitura “**operazioni soggette al regime del margine previsto dal DL n. 41-1995, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 n. 85/1995, con l'annotazione, a seconda dei casi, «regime del margine - beni usati», «regime del margine - oggetti d'arte» o «regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione**”.

Segue un esempio di fatturazione.

Esempio

Nel mese di ottobre 2023 la ditta Franco Rossi acquista da un privato un pc portatile da riparare per un valore di € 500,00.

Nel mese di marzo 2024 il pc dopo essere stato riparato viene rivenduto alla ditta Mario Bianchi per un importo di € 650,00

Ebbene, il corrispettivo da indicare in fattura è comprensivo dell'IVA e nel documento si dovrà specificare che trattasi di un'operazione rientrante nel “**regime del margine**”, ex art. 36 del DL n. 41/1995.

⁷ L'art. 38, comma 1 del DL n. 41/1995 prevede che: “I soggetti che applicano il regime di cui all'art. 36, nella fattura non possono indicare l'ammontare dell'imposta separatamente dal corrispettivo. Ferma restando, ricorrendone i presupposti, l'applicazione dell'art. 22 del DPR n. 633/1972, l'emissione della fattura e la registrazione a norma dell'art. 23 dello stesso decreto sono comunque obbligatorie per le operazioni di cui all'art. 36, comma 3, del presente decreto”.

⁸ L'art. 21, comma 6, lett. d) del DPR n. 633/1972 stabilisce che: “La fattura è emessa anche per le tipologie di operazioni sottoelencate e contiene, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale indicazione della relativa norma comunitaria o nazionale:

- d) operazioni soggette al regime del margine previsto dal DL n. 41-1995, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 n. 85/1995, con l'annotazione, a seconda dei casi, «regime del margine - beni usati», «regime del margine - oggetti d'arte» o «regime del margine - oggetti di antiquariato o da collezione”.

Ditta Franco Rossi

Via

Città

C.F.:

P.IVA:

Ditta Mario Bianchi

Via

Città

C.F.:

P.IVA:

Fattura n. 3 del 12.3.2024

Descrizione

Cessione pc usato modello Asus (IVA compresa)

€ 650,00

TOTALE FATTURA

€ 650,00

L'operazione è soggetta al regime del margine previsto dal D.L. 41/1995 – regime del margine beni usati

Osserviamo, infine, che al momento dell'emissione della fattura elettronica il codice natura da utilizzare per operazioni di tal genere è "**N5**".

REGISTRAZIONE

Come stabilito dal comma 2 dell'art. 38 del DL n. 41/1995⁹ i contribuenti che adottano il sistema analitico per determinare il margine devono istituire un apposito registro, strutturato con modalità carico e scarico, da tenere secondo le regole fissate dall'art. 39 del DPR n. 633/1972¹⁰.

Più precisamente, gli acquisti e le cessioni da indicare nel registro devono riportare le seguenti informazioni:

- date di acquisto e di cessione;

⁹ L'art. 38, comma 2 del DL n. 41/1995 dispone che: "I contribuenti che applicano il regime di cui al comma 1 dell'art. 36, tranne quelli di cui al comma 9 dello stesso articolo, devono annotare in un apposito registro gli acquisti e le cessioni dei beni ivi considerati con l'indicazione della data della relativa operazione, della natura, qualità e quantità dei beni acquistati o ceduti, del prezzo di acquisto, al lordo dell'eventuale imposta, e del corrispettivo, comprensivo dell'imposta, relativa alla cessione, nonché della differenza tra tali ultimi importi. Le annotazioni relative alle cessioni devono essere eseguite con le modalità e nei termini di cui all'art. 24, primo comma, del DPR n. 633/1972; quelle relative agli acquisti, con riferimento alla relativa data, devono essere eseguite entro quindici giorni dall'acquisto, ma comunque non oltre la data di annotazione della rivendita.

L'ammontare complessivo delle differenze positive relative alle operazioni di acquisto e rivendita del periodo di riferimento, distinto per aliquota, deve essere annotato separatamente nel registro di cui all'art. 24 del citato decreto n. 633 del 1972, ai fini della liquidazione dell'imposta a norma degli artt. 27 e 33 dello stesso decreto ed entro il termine ivi previsto".

¹⁰ L'art. 39 del DPR n. 633/1972 afferma che: "I registri previsti dal presente decreto, compresi i bollettari di cui all'art. 32, devono essere tenuti a norma dell'art. 2219 del codice civile e numerati progressivamente in ogni pagina, in esenzione dall'imposta di bollo. È ammesso l'impiego di schedari a fogli mobili o tabulati di macchine elettrocontabili secondo modalità previamente approvate dall'Amministrazione finanziaria su richiesta del contribuente.

I contribuenti hanno facoltà di sottoporre alla numerazione e alla bollatura un solo registro destinato a tutte le annotazioni prescritte dagli articoli 23, 24 e 25, a condizione che nei registri previsti da tali articoli siano indicati, per ogni singola annotazione, i numeri della pagina e della riga della corrispondente annotazione nell'unico registro numerato e bollato.

I registri, i bollettari, gli schedari e i tabulati, nonché le fatture, le bollette doganali e gli altri documenti previsti dal presente decreto devono essere conservati a norma dell'art. 22 del DPR n. 600/1973,. Le fatture elettroniche sono conservate in modalità elettronica, in conformità alle disposizioni del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze adottato ai sensi dell'articolo 21, comma 5, del DL n. 82/2005,. Le fatture create in formato elettronico e quelle cartacee possono essere conservate elettronicamente. Il luogo di conservazione elettronica delle stesse, nonché dei registri e degli altri documenti previsti dal presente decreto e da altre disposizioni, può essere situato in un altro Stato, a condizione che con lo stesso esista uno strumento giuridico che disciplini la reciproca assistenza. Il soggetto passivo stabilito nel territorio dello Stato assicura, per finalità di controllo, l'accesso automatizzato all'archivio e che tutti i documenti ed i dati in esso contenuti, compresi quelli che garantiscono l'autenticità e l'integrità delle fatture di cui all'art. 21, comma 3, siano stampabili e trasferibili su altro supporto informatico.

I soggetti passivi che facilitano le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di cessionari o di committenti non soggetti passivi d'imposta tramite l'uso di una interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, conservano per un periodo di dieci anni, a partire dal 31 dicembre dell'anno in cui l'operazione è stata effettuata, la documentazione di cui all'articolo 54-quater del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, relativa a tali cessioni o prestazioni. La documentazione è fornita per via elettronica, su richiesta, all'Amministrazione finanziaria e alle autorità fiscali degli Stati membri dell'Unione europea nei quali le operazioni si considerano effettuate".

- natura, quantità e qualità dei beni acquistati/ceduti;
- prezzo di acquisto, al lordo dell'eventuale imposta;
- corrispettivo, comprensivo dell'imposta, relativo alla cessione;
- margine conseguito.

Detto ciò, segnaliamo, che:

- nonostante la mancanza di un apposito riferimento normativo, la citata circolare n. 177/1995 precisa che nel registro devono essere annotate anche le spese accessorie e di riparazione che concorrono alla determinazione del margine;
- con le circolari n. 50/1996 e n. 108/1996 l'Ufficio ha specificato che le annotazioni nel registro possono considerarsi sostitutive di quelle da effettuare nel registro IVA acquisti, ex art. 25 del DPR n. 633/1072¹¹ e nel registro delle fatture emesse, di cui agli artt. 23¹² e 24¹³ dello stesso decreto IVA.

¹¹ L'art. 25 del DPR n. 633/1972 prevede che: "Il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'art. 17, anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Abrogato.

Dalla registrazione devono risultare la data della fattura o bolletta, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

Per le fatture relative alle operazioni di cui all'art. 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa e, eventualmente, la relativa norma.

Abrogato.

La disposizione del comma precedente si applica anche per le fatture relative a prestazioni di trasporto e per quelle pervenute tramite spedizionieri o agenzie di viaggi, quale ne sia l'importo".

¹² L'art. 23 del DPR n. 633/1972 sancisce che: "Il contribuente deve annotare in apposito registro le fatture emesse, nell'ordine della loro numerazione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni. Le fatture di cui all'articolo 21, comma 4, terzo periodo, lettera b), sono registrate entro il giorno 15 del mese successivo a quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.

Per ciascuna fattura devono essere indicati il numero progressivo e la data di emissione di essa, l'ammontare imponibile dell'operazione o delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata, e la ditta, denominazione o ragione sociale del cessionario del bene o del committente del servizio, ovvero, nelle ipotesi di cui al secondo comma dell'art. 17, del cedente o del prestatore.

Se l'altro contraente non è un'impresa, società o ente devono essere indicati, in luogo della ditta, denominazione o ragione sociale, il nome e il cognome. Per le fatture relative alle operazioni di cui all'art. 21, commi 6 e 6-bis, devono essere indicati, in luogo dell'ammontare dell'imposta, il titolo di inapplicabilità di essa ed, eventualmente, la relativa norma.

Abrogato.

Nell'ipotesi di cui al quinto comma dell'art. 6 le fatture emesse devono essere registrate anche dal soggetto destinatario in apposito registro, bollato e numerato ai sensi dell'articolo 39, secondo modalità e termini stabiliti con apposito decreto ministeriale".

¹³ L'art. 24 del DPR n. 633/1972 afferma che: "I commercianti al minuto e gli altri contribuenti di cui all'art. 22, in luogo di quanto stabilito nell'articolo precedente, possono annotare in apposito registro,

Evidenziamo, infine, che con la circolare n. 177/1995 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che la tenuta del registro non è richiesta per i soggetti che non esercitano per professione abituale il commercio di beni usati.

Pertanto, in questi casi gli elementi necessari per quantificare il margine e il margine risultante devono essere riportati nel registro utilizzato dal commerciante nell'esercizio della propria attività, ovvero nel registro vendite/corrispettivi.

relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l'aliquota applicabile, nonché l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni di cui all'art. 21, commi 6 e 6-bis, distintamente per ciascuna tipologia di operazioni ivi indicata. L'annotazione deve essere eseguita, con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo.

Nella determinazione dell'ammontare giornaliero dei corrispettivi devono essere computati anche i corrispettivi delle operazioni effettuate con emissione di fattura, comprese quelle relative ad immobili e beni strumentali e quelle indicate nel secondo comma dell'art. 17, includendo nel corrispettivo anche l'imposta.

Per determinate categorie di commercianti al minuto, che effettuano promiscuamente la vendita di beni soggetti ad aliquote d'imposta diverse, il Ministro delle finanze può consentire, stabilendo le modalità da osservare, che la registrazione dei corrispettivi delle operazioni imponibili sia fatta senza distinzione per aliquote e che la ripartizione dell'ammontare dei corrispettivi ai fini dell'applicazione delle diverse aliquote sia fatta in proporzione degli acquisti.

I commercianti al minuto che tengono il registro di cui al primo comma in luogo diverso da quello in cui svolgono l'attività di vendita devono eseguire le annotazioni prescritte nel primo comma, nei termini ivi indicati, anche in un registro di prima nota tenuto e conservato nel luogo o in ciascuno dei luoghi in cui svolgono l'attività di vendita. Le relative modalità sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze”.

L'Approfondimento

Decreto PNRR 4 per le imprese

Il DL 2/3/2024, n. 19 è stato convertito in legge il 23 aprile 2024 dall'Assemblea del Senato. Come ogni decreto, in fase di conversione ha subito delle modifiche. Nel suo complesso il provvedimento, che rientra nel Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), contiene fra le altre:

- semplificazioni amministrative per imprese artigiane;
- misure in materia di prevenzione e contrasto del lavoro irregolare, tra cui di rilievo l'introduzione della patente a crediti;
- l'inasprimento delle sanzioni amministrative in materia di lavoro nero e irregolare in edilizia e in agricoltura;
- la reintroduzione e all'aggravamento delle sanzioni penali per contrastare il fenomeno della somministrazione abusiva di lavoro;
- il nuovo credito d'imposta Transizione 5.0.

Vediamo, allora, in questo intervento di analizzare le misure introdotte.

Nuova Transizione 5.0

All'attuale credito d'imposta Industria 4.0 si aggiunge, a mezzo dell'articolo 38, il credito di imposta Transizione 5.0 finalizzato a sostenere la transizione dei processi di produzione verso un modello efficiente sotto il profilo energetico, sostenibile e basato sulle energie rinnovabili.

Sarà un apposito decreto del Ministero delle Imprese e del Made in Italy a definire le modalità attuative del nuovo credito d'imposta.

Esso sarà riconosciuto a tutte le imprese e alle stabili organizzazioni residenti in Italia. Non rileva la forma giuridica, il settore economico di appartenenza, la dimensione e il regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa. Coinvolgerà coloro che negli anni 2024 e 2025 effettueranno nuovi investimenti in strutture produttive ubicate in Italia, nell'ambito di progetti di innovazione da cui consegua una riduzione dei consumi energetici.

Non possono fruire del credito di imposta:

- le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal D.lgs. n. 14/2019 (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) o da altre leggi speciali oppure che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive di cui all'articolo 9, comma 2, D.lgs. n. 231/2001.

Come era già previsto per l'Industria 4.0, le imprese ammesse al credito d'imposta, dovranno:

- al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Il credito d'imposta spetta in relazione agli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali nuovi, strumentali all'esercizio d'impresa di cui agli allegati A e B annessi alla legge di Bilancio 2027 (legge n. 232/2016), che sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, a condizione che, tramite gli stessi, si consegua una riduzione dei consumi energetici pari almeno al:

- 3% a livello di unità produttiva localizzata sul territorio nazionale,

oppure

- 5% a livello di processo produttivo interessato dall'investimento.

Ai fini dell'agevolazione, rientrano tra i beni di cui all'Allegato B, ove specificamente previsti dal progetto di innovazione, anche:

- i software, i sistemi, le piattaforme o le applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscono il monitoraggio continuo e la visualizzazione dei consumi energetici e dell'energia autoprodotta e autoconsumata, o introducono meccanismi di efficienza energetica, attraverso la raccolta e l'elaborazione dei dati anche provenienti dalla sensoristica IoT di campo (Energy Dashboarding);
- i software relativi alla gestione di impresa se acquistati unitariamente ai software, ai sistemi o alle piattaforme di cui al punto precedente.

Nell'ambito dei progetti di innovazione che conseguono una riduzione dei consumi energetici, sono inoltre agevolabili:

- gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa finalizzati all'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili destinata all'autoconsumo, a eccezione delle biomasse, compresi gli impianti per lo stoccaggio dell'energia prodotta. Con riferimento ai moduli fotovoltaici, sono considerati ammissibili esclusivamente quelli di cui all'articolo 12, comma 1, lettere a), b) e c) del D.L. n. 181/2023. Gli investimenti in beni di cui alle lettere b) e c) concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari, rispettivamente, al 120% e 140% del loro costo;
- le spese per la formazione del personale, finalizzate all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la transizione digitale ed energetica dei processi produttivi, nel limite del 10% degli investimenti complessivamente effettuati, e in ogni caso sino al massimo di 300.000 euro. Le attività formative dovranno essere erogate da soggetti esterni all'impresa, individuati con decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy.

Le aliquote dei crediti di imposta sono modulate in base alla riduzione dei consumi energetici che sarà conseguita e all'entità dell'investimento.

Il credito di imposta è riconosciuto nella misura del:

- a) nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva dal 3 al 6% o, in alternativa, di riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento dal 5 al 10%:
 - 35% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
 - 15% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 e fino a 10 milioni di euro;
 - 5% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni e fino al limite massimo di costi ammissibili pari a 50 milioni di euro per anno per impresa beneficiaria;
- b) nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale superiore al 6% e fino al 10% o, in alternativa, di riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento superiore al 10% e fino al 15%:
 - 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
 - 20% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 e fino a 10 milioni di euro;

- 10% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni e fino al limite massimo di costi ammissibili pari a 50 milioni di euro per anno per impresa beneficiaria;
- c) nel caso di riduzione dei consumi energetici della struttura produttiva localizzata nel territorio nazionale superiore al 10% o, in alternativa, di riduzione dei consumi energetici dei processi interessati dall'investimento superiore al 15%:
 - 45% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
 - 25% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 e fino a 10 milioni di euro;
 - 15% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni e fino al limite massimo di costi ammissibili pari a 50 milioni di euro per anno per impresa beneficiaria.

Per accedere al credito d'imposta, le imprese dovranno presentare, in via telematica, sulla base di un modello standardizzato che sarà messo a disposizione dal Gestore dei Servizi Energetici s.p.a (GSE):

- il progetto di investimento corredato dalla relativa documentazione;
- una apposita certificazione ex ante rilasciata da soggetto abilitato che dovrà attestare l'entità della riduzione dei consumi conseguibili tramite gli investimenti.

Il GSE, controllata la documentazione, invierà al Ministero delle Imprese e del Made in Italy l'elenco delle imprese che possono fruire dell'agevolazione e l'importo prenotato.

Ai fini della fruizione del credito di imposta, inoltre, l'impresa dovrà inviare al GSE comunicazioni periodiche relative all'avanzamento dell'investimento ammesso all'agevolazione, secondo modalità che saranno definite con decreto del Ministero delle Imprese e del Made in Italy.

In base a tali comunicazioni sarà determinato l'importo del credito d'imposta utilizzabile, nel limite massimo di quello prenotato.

L'impresa, infine, dovrà comunicare il completamento dell'investimento ed il conseguimento dell'obiettivo di risparmio energetico conformemente a quanto previsto dalla certificazione ex ante e corredare tale comunicazione di apposita certificazione ex post rilasciata da soggetto abilitato.

I contenuti dettagliati della documentazione e delle comunicazioni verranno definiti da apposito decreto attuativo.



Per le piccole e medie imprese, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione ex ante ed ex post saranno riconosciute in aumento del credito d'imposta, per un importo non superiore a 10.000 euro.

Ai fini dei successivi controlli, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta sono tenute a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

A tal fine, le fatture, i documenti di trasporto e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni di cui all'art. 38 del D.L. n. 19/2024.

È inoltre richiesto che l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti:

- la certificazione può essere rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del D.lgs. n. 39/2010;
- le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. n. 241/1997), decorsi 5 giorni dalla regolare trasmissione, da parte di GSE all'Agenzia delle Entrate, dell'elenco delle imprese beneficiarie, entro il 31/12/2025, presentando il modello F24 unicamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate.

L'ammontare non ancora utilizzato entro il 31/12/2025 è riportato in avanti ed è utilizzabile in 5 quote annuali di pari importo.

Se i beni agevolati fossero ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione anche se appartenenti allo stesso soggetto, nonché in caso di mancato esercizio dell'opzione per il riscatto nelle ipotesi di beni acquisiti in locazione finanziaria, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di completamento degli

investimenti, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione è direttamente riversato dal beneficiario entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Semplificazioni per le imprese artigiane

In tema di semplificazione si prevede che l'avvio, la variazione, la sospensione, il subingresso e la cessazione di specifiche attività artigiane elencate nelle tabelle B.I e B.II non sono soggette a titoli abilitativi, segnalazione o comunicazione.

In particolare, l'articolo 12, commi 12 e 13, contempla la semplificazione dei regimi amministrativi per le seguenti attività artigiane prevedendo che l'avvio, la variazione, la sospensione, il subingresso e la cessazione delle attività di impresa artigiana di cui alle allegare tabelle B.I e B.II, che formano parte integrante del presente decreto, non sono soggette a titoli abilitativi, segnalazione o comunicazione. Le attività sono:

- addobbatore per feste e cerimonie,
- allestitore di stand,
- artigiano edile, imbianchino, tinteggiatore, pittore edile, intonacatore, decoratore, piastrellista, posatore, pavimentista, carpentiere, muratore, scavatore, operatore di movimento terra, ponteggiata, operatore di edilizia acrobatica,
- attacchino, cestaio,
- disegnatore grafico (Graphic designer),
- organizzatore di corsi professionali,
- prestatore di servizi informatici multimediali,
- produttore di software non connesso all'edizione,
- sarto, modista, modellista,
- spazzacamino,
- tecnico audio video e luci,
- vetrinista,
- biciclettaio,

- calzolaio,
- ceramista,
- arrotino,
- corniciaio,
- costruttore e riparatore di strumenti musicali, accordatore,
- creatore di articoli di bigiotteria,
- fabbro, ramaio, tornitore del metallo,
- falegname, ebanista, tornitore del legno,
- gastronomo, gelatiere,
- giocattolaio,
- magliaio,
- marmista, mosaicista,
- ombrellaio,
- operatore di studio di registrazione discografica,
- orologiaio,
- parruccaio,
- pasticciere, pizzaiolo,
- restauratore, rilegatore,
- riparatore di elettrodomestici e apparecchi elettronici, riparatore di macchinari e utensili,
- serramentista,
- produttore di casseforti,
- stiratore (senza attività di tinto-lavanderia e senza mercerizzazione),
- tappezziere,
- vetraio.

Restano fermi i regimi amministrativi previsti dalla normativa di settore per l'esercizio delle attività, nonché gli adempimenti previsti dalla Legge n. 443/1985 e quelli previsti dalla normativa dell'Unione europea.

Le pubbliche amministrazioni, nell'ambito delle rispettive competenze, potranno ricondurre le attività non espressamente elencate nelle tabelle B.I e B.II, anche in ragione delle loro specificità territoriali, a quelle corrispondenti, con provvedimenti pubblicati nei propri siti internet istituzionali.

Le regioni e gli enti locali dovranno adeguarsi a queste nuove disposizioni di semplificazione di regimi amministrativi in materia di impresa artigiana entro il 31/12/2024, nel rispetto delle proprie competenze in materia.

Definizione dei pignoramenti presso terzi

L'articolo 25 apporta modifiche alla disciplina del pignoramento presso terzi contenuta nel Codice di procedura civile e nelle disposizioni per l'attuazione del Codice di procedura civile.

In particolare, intervenendo sull'articolo 546 del c.p.c., viene disposto che dal giorno in cui gli è notificato l'atto di pignoramento ai sensi dell'articolo 543 c.p.c., il terzo è soggetto agli obblighi del custode nei limiti dell'importo precettato aumentato:

- di 1.000 euro per i crediti fino a 1.100 euro;
- di 1.600 euro per i crediti da 1.000,01 fino a 3.200 euro;
- della metà per i crediti superiori a 3.200 euro.

Viene poi introdotto nel codice di rito l'art. 551-bis, che prevede che il pignoramento presso terzi perde efficacia decorsi 10 anni dalla notifica del pignoramento o di una dichiarazione di interesse al terzo, salvo che sia già stata pronunciata l'ordinanza di assegnazione delle somme o si sia estinto o concluso il processo esecutivo.

Tale dichiarazione, ai sensi del secondo comma del nuovo art. 551-bis c.p.c., può essere notificata dal creditore pignorante o dai creditori intervenuti a tutte le parti e al terzo nei 2 anni precedenti al termine decennale di scadenza del pignoramento, al fine di conservarne l'efficacia.

Al fine di individuare in maniera univoca il pignoramento cui è riferita, la dichiarazione di interesse deve contenere l'indicazione:

- della data di notifica del pignoramento;
- dell'ufficio giudiziario presso il quale pende la procedura esecutiva;
- delle parti;
- del titolo esecutivo e del numero di ruolo della procedura;
- l'attestazione della persistenza del credito;
- la data di deposito dell'intervento (qualora sia stata depositata dal creditore intervenuto).

La dichiarazione di interesse deve essere depositata nel fascicolo dell'esecuzione, a pena di inefficacia della stessa, entro 10 giorni dall'ultima notifica. Se il pignoramento è eseguito nei confronti di più terzi, l'inefficacia del medesimo si produce solo nei confronti dei terzi rispetto ai quali non è notificata e depositata la dichiarazione di interesse.

In mancanza della dichiarazione, trascorsi 6 mesi dalla scadenza del termine di efficacia del pignoramento, il terzo è liberato dai suoi obblighi.

Il processo esecutivo si estingue di diritto decorsi 10 anni dalla notifica al terzo del pignoramento o della successiva dichiarazione di interesse o, se i terzi sono più d'uno, dall'ultima delle notifiche ai medesimi.

In caso di crediti del terzo esigibili immediatamente o in un termine non superiore a 90 giorni, l'ordinanza di assegnazione emessa dal giudice è accompagnata da una dichiarazione nella quale il creditore comunica al terzo i dati utili per provvedere al pagamento. Se entro 90 giorni dalla pronuncia o dalla comunicazione dell'ordinanza di assegnazione, la stessa non viene notificata al terzo, i crediti assegnati cessano di produrre interessi nei confronti del debitore e del terzo.

Infine, l'ordinanza di assegnazione diventa inefficace se non è notificata al terzo entro i 6 mesi successivi alla scadenza del termine di 10 anni.

Benefici normativi e contributivi

Vengono modificati i requisiti che devono essere posseduti dai datori di lavoro per fruire dei benefici normativi e contributivi previsti dalla disciplina in materia di lavoro e legislazione sociale (articolo 29, co. 1).

In particolare, intervenendo sull'articolo 1, comma 1175, della legge n. 296/2006, si prevede che i predetti benefici sono subordinati, oltre che al possesso del documento unico di regolarità contributiva (DURC), all'assenza di violazioni in materia di lavoro e legislazione sociale, comprese le violazioni in materia di tutela delle condizioni di lavoro nonché di salute

e sicurezza nei luoghi di lavoro individuate con decreto del Ministero del Lavoro, fermi restando gli altri obblighi di legge e il rispetto degli accordi e contratti collettivi nazionali.

Viene inoltre specificato che resta fermo il diritto ai suddetti benefici normativi e contributivi in caso di successiva regolarizzazione entro i termini indicati dagli organi di vigilanza, sulla base di specifiche disposizioni di legge.

In relazione alle violazioni amministrative che non possono essere oggetto di regolarizzazione, il recupero dei benefici erogati non può essere superiore al doppio dell'importo sanzionatorio oggetto di verbalizzazione.

Appalti pubblici e privati

Il decreto "PNRR-4", con i commi 2 e da 10 a 14, sempre dell'articolo 29, interviene sulle disposizioni in materia di appalti pubblici e privati al fine di contrastare il lavoro irregolare.

Con il primo intervento si modifica l'articolo 29 del D.Lgs. n. 276/2003, disponendo che al personale impiegato nell'appalto di opere o servizi e nel subappalto spetta un trattamento economico e normativo complessivamente non inferiore a quello previsto dal contratto collettivo nazionale e territoriale stipulato dalle associazioni sindacali dei lavoratori e dei datori di lavoro comparativamente più rappresentative sul piano nazionale, applicato nel settore e per la zona strettamente connessi con l'attività oggetto dell'appalto e del subappalto. In questo modo l'impresa appaltatrice non può fruire di risparmi con riferimento al personale dipendente mediante l'affidamento in subappalto dei cantieri.

Viene poi previsto che la responsabilità solidale - in base alla quale il committente imprenditore, l'appaltatore, nonché gli eventuali subappaltatori, sono obbligati in solido per la corresponsione dei trattamenti retributivi ai lavoratori – si applichi anche nei casi in cui l'utilizzatore ricorra alla somministrazione di prestatori di lavoro da parte di soggetti diversi da quelli autorizzati allo svolgimento di attività di somministrazione di lavoro, di intermediazione e di ricerca e selezione del personale, nonché nei casi di appalto e di distacco illecito.

Si introduce inoltre l'obbligo, per il responsabile del progetto, negli appalti pubblici, e per il committente, negli appalti privati, di verificare, prima di procedere al saldo finale dei lavori, la congruità dell'incidenza della manodopera sull'opera complessiva, nei casi e secondo le modalità di cui al decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 25/6/2021, n. 143.

Si ricorda che tale norma secondaria fu prevista dall'articolo 8, comma 10-bis, del D.L. n. 76/2020.

Qualora la verifica abbia esito negativo (cioè venga riscontrata la non congruità della manodopera o la mancata regolarizzazione della posizione dell'impresa) il versamento del saldo finale non potrà aver luogo:

- negli appalti pubblici di valore complessivo pari o superiore a 150.000 euro, fermi restando i profili di responsabilità amministrativo-contabile, è considerato dalla stazione appaltante ai fini della valutazione della performance dello stesso responsabile;
- negli appalti privati di valore complessivo pari o superiore a 500.000 euro, comporta la sanzione amministrativa da 1.000 a 5.000 euro a carico del committente.

Sistema sanzionatorio lavoro irregolare

Viene modificato il sistema sanzionatorio in caso di impiego di lavoratori irregolari e di violazioni in materia di somministrazione di lavoro a mente dei commi da 3 a 5 dell'articolo 29 prevedendo:

- a) per l'impiego effettivo di lavoratori subordinati senza preventiva comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro da parte del datore di lavoro privato: viene elevata al 30% la sanzione pecuniaria prevista dall'[articolo 3](#), commi da 3 a 5, del [D.L. n. 12/2002](#) (maxi-sanzione per lavoro nero);
- b) per l'esercizio non autorizzato dell'attività di somministrazione di lavoro, di intermediazione e di ricerca e selezione del personale:
 - o per l'esercizio abusivo dell'attività di somministrazione di lavoro, viene prevista la pena dell'arresto fino a un mese o dell'ammenda di 60 euro per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di lavoro;
 - o per l'ipotesi in cui il somministratore non autorizzato agisca senza scopo di lucro, viene prevista la pena dell'arresto fino a 2 mesi o l'ammenda da 600 a 3.000 euro;
 - o per l'esercizio abusivo dell'attività di intermediazione, ricerca e selezione del personale, viene prevista la pena dell'arresto fino a 3 mesi o dell'ammenda da 900 a 4.500 euro;
 - o nelle ipotesi di esercizio non autorizzato delle attività di intermediazione, ricerca e selezione del personale svolte senza scopo di lucro, viene prevista la pena dell'arresto fino a 45 giorni e dell'ammenda da 300 a 1.500 euro;

- c) per l'utilizzatore di personale somministrato da soggetti non autorizzati, si prevede la pena dell'arresto fino ad un mese o dell'ammenda di 60 euro per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione;
- d) nelle ipotesi di appalto o distacco fittizi, in quanto privi dell'effettiva funzione per la quale sono stati prefigurati dall'ordinamento, per l'utilizzatore ed il somministratore di personale viene prevista la pena dell'arresto fino ad un mese o dell'ammenda di 60 euro per ogni lavoratore occupato e per ogni giornata di occupazione;
- e) nel caso di somministrazione fraudolenta, che ricorre quando la somministrazione di lavoro è posta in essere con la specifica finalità di eludere norme inderogabili di legge o di contratto collettivo applicate al lavoratore, il somministratore e l'utilizzatore sono puniti con la pena dell'arresto fino a 3 mesi o dell'ammenda di 100 euro per ciascun lavoratore coinvolto e per ciascun giorno di somministrazione.

Viene inoltre stabilito che:

- l'importo delle sanzioni è incrementato del 20% se, nei 3 anni precedenti, il datore di lavoro è stato destinatario di sanzioni penali per i medesimi illeciti;
- l'importo delle pene pecuniarie proporzionali previste, anche senza la determinazione dei limiti minimi o massimi, non può, in ogni caso, essere inferiore a 5.000 euro né superiore a 50.000 euro.

Sanzioni nelle prestazioni agricole occasionali

Anche il comparto agricolo vede accuire il sistema sanzionatorio nel comma 6 stabilendo che:

- in caso di superamento del limite di durata di 45 giorni annui per singolo lavoratore (previsto dall'articolo 1, comma 344, della legge n. 197/2022), il rapporto di lavoro, oggetto di comunicazione al Centro per l'impiego, si trasforma in rapporto di lavoro a tempo indeterminato;
- in caso di utilizzo di soggetti diversi da quelli indicati nella comunicazione al Centro per l'impiego, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria (non soggetta alla procedura di diffida di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 124/2004) del pagamento di una somma da 500 euro a 2.500 euro per ciascun lavoratore al quale si riferisce la violazione, salvo che la violazione da parte dell'impresa agricola non derivi dalle informazioni incomplete o non veritiere contenute nell'autocertificazione resa dal lavoratore.

Lista di conformità dell'Ispettorato nazionale del lavoro

I commi da 7 a 9 introducono un meccanismo di premialità in favore dei datori di lavoro per i quali non emergano violazioni della normativa in materia di lavoro e legislazione sociale.

In particolare, qualora, all'esito di accertamenti da parte dell'Ispettorato del lavoro (INL), in materia di lavoro e legislazione sociale, compresa la tutela della salute e della sicurezza nei luoghi di lavoro, non emergano violazioni o irregolarità, l'Ispettorato rilascerà un attestato e iscriverà, previo assenso, il datore di lavoro in un apposito elenco informatico, denominato «Lista di conformità INL», consultabile pubblicamente, tramite il sito internet istituzionale dell'Ispettorato.

I datori di lavoro a cui è stato rilasciato l'attestato non saranno sottoposti, per un periodo di 12 mesi dalla data di iscrizione nella suddetta lista di conformità, ad ulteriori verifiche da parte dell'Ispettorato nelle materie già oggetto degli accertamenti, fatte salve le verifiche in materia di salute e sicurezza nei luoghi di lavoro, le eventuali richieste di intervento, nonché le attività di indagine disposte dalla Procura della Repubblica.

In caso di violazioni o irregolarità accertate attraverso elementi di prova successivamente acquisiti dagli organi di vigilanza, l'Ispettorato nazionale del lavoro provvede alla cancellazione del datore di lavoro dalla "Lista di conformità INL".

Esonero contributivo per lavoro domestico

Al fine di promuovere il miglioramento, anche in via progressiva, del livello qualitativo e quantitativo delle prestazioni di lavoro, di cura e di assistenza in favore delle persone anziane non autosufficienti e di favorire la regolarizzazione del lavoro di cura prestato al domicilio della persona non autosufficiente, con il comma 15 si riconosce un esonero contributivo totale, per un periodo massimo di 24 mesi, in caso di assunzioni o di trasformazioni a tempo indeterminato di lavoratori domestici con mansioni di assistente a soggetti anziani con almeno 80 anni di età, già titolari dell'indennità di accompagnamento.

Il datore di lavoro destinatario dell'agevolazione deve possedere un ISEE per le prestazioni agevolate di natura sociosanitaria, in corso di validità, non superiore a 6.000 euro (comma 16).

Il beneficio:

- è riconosciuto per le assunzioni o trasformazioni effettuate a decorrere nel periodo compreso tra la data che sarà comunicata dall'INPS e il 31 dicembre 2025 (comma 15);
- non spetta nel caso in cui tra il medesimo lavoratore e il medesimo datore di lavoro o persona del suo nucleo familiare sia cessato un rapporto di lavoro domestico con mansioni di assistente a soggetti anziani da meno di sei mesi, nonché in caso di assunzione di parenti o affini (comma 17);
- è riconosciuto nel limite massimo di spesa di 10 milioni di euro per l'anno 2024, 39,9 milioni di euro per l'anno 2025, 58,8 milioni di euro per l'anno 2026, 27,9 milioni di euro per l'anno 2027 e di 0,6 milioni di euro per l'anno 2028 (comma 18).

Patente a punti

Nel settore edile, al fine di rafforzare l'attività di contrasto al lavoro sommerso e di vigilanza in materia di salute e sicurezza sui luoghi di lavoro, il comma 19 introduce un sistema di qualificazione basato sui crediti, in gergo "patente a punti", per i soggetti che operano nei cantieri temporanei o mobili di cui all'art. 89, comma 1, lettera a), del D.Lgs. n. 81/2008.

Il sistema a punti sarà obbligatorio dal 1° ottobre 2024 e ne sono esclusi:

- coloro che effettuano mere forniture o prestazioni di natura intellettuale;
- le imprese in possesso dell'attestato di qualificazione Soa in classifica pari o superiore alla III, di cui all'articolo 100, comma 4, del codice dei contratti pubblici che effettuano mere forniture o prestazioni di natura intellettuale.

Per le imprese e i lavoratori autonomi stabiliti in uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia o in uno Stato non appartenente all'Unione europea è sufficiente il possesso di un documento equivalente rilasciato dalla competente autorità del Paese d'origine e, nel caso di Stato non appartenente all'Unione europea, riconosciuto secondo la legge italiana.

La patente è rilasciata, in formato digitale, dall'Ispettorato nazionale del lavoro subordinatamente al possesso dei seguenti requisiti:

- iscrizione alla CCIAA;
- adempimento, da parte dei datori di lavoro, dei dirigenti, dei preposti, dei lavoratori autonomi e dei prestatori di lavoro, degli obblighi formativi previsti;
- possesso del documento unico di regolarità contributiva in corso di validità;

- possesso del documento di valutazione dei rischi, nei casi previsti dalla normativa vigente;
- possesso della certificazione di regolarità fiscale, di cui all'[articolo 17-bis](#), commi 5 e 6, del [D.lgs. n. 241/1997](#), nei casi previsti dalla normativa vigente;
- avvenuta designazione del responsabile del servizio di prevenzione e protezione, nei casi previsti dalla normativa vigente.

I requisiti potranno essere autocertificati dall'interessato.

Nelle more del rilascio della patente è comunque consentito lo svolgimento delle attività, salva diversa comunicazione notificata dall'Ispettorato nazionale del lavoro.

Sarà un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito l'Ispettorato nazionale del lavoro, ad individuare le modalità di presentazione della domanda per il conseguimento della patente e i contenuti informativi della patente medesima, nonché i presupposti e il procedimento per l'adozione del provvedimento di sospensione.

La patente sarà revocata in caso di dichiarazione non veritiera sulla sussistenza di uno o più requisiti, accertata in sede di controllo successivo al rilascio.

Il periodo di sospensione della patente è piuttosto lungo in quanto l'impresa o il lavoratore autonomo potrà richiedere il rilascio di una nuova patente solo dopo 12 mesi dalla revoca.

La patente sarà dotata di un punteggio iniziale di 30 crediti. Con un apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, sentito l'Ispettorato nazionale del lavoro, verranno individuati i criteri di attribuzione di crediti ulteriori rispetto al punteggio iniziale oltre alle modalità di recupero dei crediti decurtati.

La norma primaria prevede un punteggio minimo di 15 crediti per poter lavorare nei cantieri. Pertanto, con punteggio inferiore a 15 crediti non sarà possibile per le imprese ed i lavoratori autonomi operare nei cantieri, ma sarà consentito il completamento delle attività oggetto di appalto o subappalto in corso di esecuzione. Attenzione però che l'ultimazione sarà consentita solamente se i cantieri abbiano raggiunto più del 30% del valore del contratto.

Da osservare poi il meccanismo di decurtazione. Infatti, il punteggio subirà decurtazioni correlate alle risultanze dei provvedimenti definitivi (ovvero le sentenze passate in giudicato e le ordinanze-ingiunzione di cui all'articolo 18 della legge n. 689/1981, divenute definitive) emanati nei confronti dei datori di lavoro, dirigenti e preposti delle imprese o dei lavoratori

autonomi, nei casi e nelle misure indicati nell'allegato I-bis. Se nell'ambito del medesimo accertamento ispettivo sono contestate più violazioni tra quelle indicate nell'allegato I-bis, i crediti sono decurtati in misura non eccedente il doppio di quella prevista per la violazione più grave.

Se nei cantieri si verificano infortuni da cui deriva la morte del lavoratore o un'inabilità permanente, assoluta o parziale, l'Ispettorato nazionale del lavoro può sospendere, in via cautelare, la patente fino al massimo di 12 mesi (contro tale provvedimento è ammesso ricorso ai sensi e per gli effetti dell'articolo 14, comma 14 del D.Lgs. n. 81/2008).

Le informazioni relative alla patente saranno annotate in un'apposita sezione del Portale nazionale del sommerso, istituito dall'articolo 10, comma 1, del D.lgs. n. 124/2004, unitamente a ogni utile informazione contenuta nel Sistema informativo nazionale per la prevenzione nei luoghi di lavoro.

In mancanza della patente (o del documento equivalente per le imprese e i lavoratori autonomi stabiliti in uno Stato membro dell'Unione europea diverso dall'Italia o in uno Stato non appartenente all'Unione europea) o si operi con una patente con un punteggio inferiore a 15 crediti, si applicano una sanzione amministrativa pari al 10% del valore dei lavori e, comunque, non inferiore a 6.000 euro, nonché l'esclusione dalla partecipazione ai lavori pubblici di cui al codice dei contratti pubblici, per un periodo di 6 mesi.

Il committente o il responsabile dei lavori è obbligato a verificare il possesso della patente a punti o del documento equivalente per le imprese e i lavoratori autonomi stabiliti in un altro Stato membro dell'UE o in uno Stato non appartenente all'UE da parte delle imprese esecutrici o dei lavoratori autonomi. La verifica è necessaria anche alle fattispecie di subappalto.

Abbiamo visto che la certificazione Soa è alternativa alla patente a punti. Pertanto, il committente o il responsabile dei lavori dovrà accertarsi che l'impresa appaltatrice sia in possesso dell'attestazione di qualificazione SOA.

Questi dovranno, inoltre, trasmettere all'amministrazione concedente una dichiarazione attestante l'avvenuta verifica del possesso di tale documentazione.

In caso di violazione della verifica del possesso della patente a crediti dell'impresa o del lavoratore autonomo o in caso di mancata trasmissione della dichiarazione di avvenuta verifica all'amministrazione concedente, è prevista, per il committente o il responsabile dei lavori la sanzione amministrativa pecuniaria da 711,92 a 2.562,91 euro.

Sistema sanzionatorio in materia contributiva

La disciplina sanzionatoria per omissione o evasione contributiva contenuta nell'articolo 116, comma 8, della legge n. 388/2000 è stata oggetto di modifica con l'articolo 30 del D.L. 19/2024. Infatti, dal 1° settembre 2024:

- si esclude l'applicazione della maggiorazione di 5,5 punti percentuali se il pagamento dei contributi o premi dovuti alle gestioni previdenziali ed assistenziali è effettuato entro 120 giorni dalla scadenza del termine previsto, in unica soluzione, spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori;
- è previsto, in caso di evasione connessa a registrazioni, denunce o dichiarazioni obbligatorie omesse o non conformi al vero, poste in essere con l'intenzione specifica di non versare i contributi o premi mediante l'occultamento di rapporti di lavoro in essere, retribuzioni erogate o redditi prodotti, ovvero di fatti o notizie rilevanti per la determinazione dell'obbligo contributivo, il pagamento di una sanzione civile, in ragione d'anno, pari al 30%, fermo restando che la sanzione civile non può essere superiore al 60% dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge. Se la denuncia della situazione debitoria è effettuata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori e comunque entro 12 mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi o premi, in luogo della sanzione del 30%, i soggetti sono tenuti al pagamento di una sanzione civile pari, in ragione d'anno, al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti, se il versamento dei contributi o premi sia effettuato in un'unica soluzione entro 30 giorni dalla denuncia.

Qualora il versamento in un'unica soluzione dei contributi o premi venga effettuato entro 90 giorni dalla denuncia si applica una maggiorazione sul tasso ufficiale di riferimento di 7,5 punti. La sanzione civile non può, in ogni caso, essere superiore al 40% dell'importo dei contributi o premi, non corrisposti entro la scadenza di legge. Sarà possibile procedere al pagamento dei contributi o premi in forma rateale. In tal caso, l'applicazione della misura ridotta della sanzione civile è subordinata al versamento della prima rata. Per il mancato ovvero in-sufficiente o tardivo versamento di una delle successive rate accordate si applicherà la sanzione civile nella misura del 30% fino a un massimo del 60% dell'importo dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza;

- nei casi di situazione debitoria rilevata d'ufficio dagli enti impositori, ovvero da verifiche ispettive, le sanzioni civili per i casi di omissione o evasione possono essere versate nella misura del 50% se il pagamento dei contributi e premi è effettuato, in un'unica soluzione, entro 30 giorni dalla notifica della contestazione. Anche in questo caso, è ammesso il pagamento in forma rateale con accesso alla riduzione della sanzione col versamento della prima rata e per il mancato ovvero insufficiente o tardivo versamento di una delle successive rate accordate, si applica la misura ordinariamente applicabile per i casi, rispettivamente, di omissione o evasione.

Viene poi soppressa dal 1/9/2024, la sanzione civile prevista dal comma 10 dell'articolo 116 della legge n. 388/2000 per i casi in cui, dopo il mancato o ritardato pagamento di contributi o premi in ragione di oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o amministrativi sulla sussistenza dell'obbligo contributivo, successivamente riconosciuto in sede giudiziale o amministrativa, sia stato effettuato il pagamento entro il termine fissato dall'ente impositore. In tali casi, dal 1° settembre 2024, sono dovuti esclusivamente gli interessi legali di cui all'art. 1284 del Codice civile.

Accertamento documentale dell'INPS

Il potere di accertamento documentale da parte dell'INPS viene potenziato nei commi da 5 a 9 prevedendo, sempre a decorrere dal 1/9/2024, nuovi obblighi a carico dell'istituto al fine di introdurre nuove e più avanzate forme di comunicazione tra il contribuente e l'INPS, anche in termini preventivi rispetto alle scadenze contributive, finalizzate a semplificare gli adempimenti, stimolare l'assolvimento degli obblighi contributivi e favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili.

L'INPS dovrà mettere a disposizione del contribuente o del suo intermediario, gli elementi e le informazioni in suo possesso riferibili allo stesso contribuente relativi ai rapporti di lavoro, agli imponibili e agli elementi rilevanti ai fini della determinazione degli obblighi contributivi. Il contribuente avrà la facoltà di segnalare all'INPS eventuali fatti, elementi e circostanze da quest'ultimo non conosciuti. Se sulla base di tale interlocuzione emergono inadempimenti contributivi, l'INPS procede alla notifica al contribuente dell'importo della contribuzione omessa con l'applicazione delle seguenti sanzioni civili (ex articolo 116, comma 8, della legge n. 388/2000, in vigore dal 1° settembre 2024):

- in caso di omissione contributiva, nella misura, in ragione d'anno, pari al tasso ufficiale di riferimento maggiorato di 5,5 punti; la sanzione civile non può in ogni caso essere superiore al 40% dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge;
- in caso di evasione contributiva, nella misura, in ragione d'anno, pari al 30%; la sanzione civile non può in ogni caso essere superiore al 60% dei contributi o premi non corrisposti entro la scadenza di legge.

Con i commi da 10 a 14 viene rafforzato poi il potere di accertamento documentale dell'INPS, prevedendo che, a decorrere dal 1° settembre 2024, senza pregiudizio dell'eventuale ulteriore accertamento ispettivo, le attività di controllo e addebito dei contributi previdenziali (inclusi i contributi dovuti in caso di utilizzo di lavoratori formalmente imputati a terzi o a titolo di responsabilità solidale) possano fondarsi su accertamenti eseguiti d'ufficio dall'Istituto, anche mediante la consultazione di banche dati dell'Istituto stesso o di altre pubbliche amministrazioni, da cui si deducano l'esistenza e la misura di basi imponibili non dichiarate o la fruizione di benefici contributivi o agevolazioni non dovuti.

Infatti, INPS potrà:

- invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti ovvero ad esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti;
- inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti o nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti, con invito a restituirli compilati e firmati;
- invitare ogni altro soggetto a esibire o trasmettere, anche in copia fotostatica, atti o documenti rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi, nonché a rendere dichiarazioni su questionari trasmessi dall'INPS.

La richiesta verrà prioritariamente trasmessa tramite PEC. I contribuenti avranno un termine di almeno 15 giorni per dar seguito alle richieste dell'Istituto.

Sulla base delle risultanze della suddetta attività accertativa d'ufficio, l'INPS può formare avviso di accertamento, da notificare al contribuente. Se quest'ultimo esegue il pagamento integrale dei contributi dovuti entro 30 giorni dal ricevimento del predetto avviso, si applica

si la sanzione civile prevista, rispettivamente per i casi di omissione o evasione, nella misura del 50% con possibilità di pagamento rateale.

Conclusioni

Come si è potuto vedere il 4° decreto di attuazione del PNRR oltre a prevedere investimenti ha messo mano anche ad un sistema di controllo e sanzionatorio per le irregolarità che venissero riscontrate nei cantieri.

Interessante può essere il nuovo credito d'imposta Transizione 4.0, che, finalmente non prevede controlli ex post ma una istruttoria ex ante.

L'Approfondimento

Società a responsabilità limitata – quarta parte

PREMESSA

Nel precedente contributo si è trattato del recesso e dell'esclusione del socio, dei finanziamenti soci e si è iniziata la trattazione degli organi sociali a partire dall'organo amministrativo.

Proseguendo la trattazione degli organi sociali passiamo ora ad illustrare l'organo preposto al controllo dei conti della società.

CONTROLLO CONTABILE

Nelle società di ridotte dimensioni è lasciata alla libertà negoziale delle parti la possibilità di prevedere la nomina di un organo di controllo (composizione e disciplina indicati nello Statuto) oppure in alternativa il ricorso a un organo monocratico (revisore unico).

Se lo Statuto non dispone diversamente, il controllo contabile è effettuato dal Collegio Sindacale.

Tra l'altro si segnala che, a seguito dell'entrata in vigore (15 luglio 2022) dall'articolo 379 del D. Lgs. 14/2019, Codice della Crisi e dell'Insolvenza, le SRL devono obbligatoriamente nominare l'organo di controllo o il revisore al verificarsi delle condizioni, lettere a) e b), o al superamento dei parametri dimensionali, lettera c), del co. 2, dell'articolo 2477, c.c.

Pertanto, i casi in cui la nomina dell'organo di controllo è obbligatoria sono i seguenti:

- a) quando la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) quando la società controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c) quando per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'articolo 2435-bis (1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro; 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro; 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità).

Nei casi di nomina obbligatoria per il superamento dei limiti imposti dall'art. 2435 bis c.c. l'obbligatorietà della nomina stessa viene meno se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

Questa, in sintesi, la disciplina che il Codice Civile riserva all'organo di controllo delle SRL,

rimandando espressamente, per tutto quanto non previsto, alla disciplina dettata in tema di Collegio Sindacale per le SPA.

DECISIONI DEI SOCI – ASSEMBLEA

L'articolo fondamentale in tema di decisioni dei soci è il 2479 c.c. che stabilisce quali materie siano sempre e comunque di competenza dei soci e non siano delegabili ad esempio all'organo amministrativo.

Tali materie sono:

1. l'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili;
2. la nomina, se prevista nell'atto costitutivo, degli amministratori;
3. la nomina nei casi previsti dall'articolo 2477 dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti;
4. le modificazioni dell'atto costitutivo;
5. la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale determinato nell'atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci.

Già dalla rubrica dell'articolo 2479 c.c. "Decisioni dei Soci" si può vedere come la disciplina delle SRL si scosti da quella delle SPA. Non si parla più infatti (solo) di assemblea, perché le decisioni dei soci possono essere prese anche con metodi non collegiali. Inoltre, per le SRL non esiste più la differenza tra assemblea ordinaria e straordinaria, anche se le materie ordinarie e straordinarie continuano ad esistere e solo per le seconde la verbalizzazione deve essere eseguita da un notaio.

Il funzionamento dell'assemblea, anche rispetto al calcolo dei quorum, è però unico.

Tra i metodi di decisione non assembleare lo Statuto della SRL può prevederne due:

1. mediante consultazione scritta, dove ai soci viene inviato un testo da approvare o non approvare;
2. con il consenso espresso per iscritto, dove il socio è a conoscenza dell'oggetto da deliberare ed invia agli amministratori il proprio consenso o meno

Concretamente i due metodi si differenziano per la quantità e il tipo dei documenti materiali attraverso cui il socio esprime il proprio consenso. Nel metodo della consultazione scritta c'è un solo documento con la proposta da approvare che circola tra i soci; invece, nel metodo del consenso espresso per iscritto ogni socio, consapevole dell'oggetto da decidere, esprime il proprio consenso mediante un documento "autoprodotta" dal singolo socio e alla fine del procedimento si deve verificare che i consensi coincidano.

Per entrambi i metodi il termine per la conclusione del procedimento è fissato, secondo la teoria prevalente, in trenta giorni.

Nonostante la possibilità di prevedere e utilizzare questi due metodi non collegiali, la decisione mediante assemblea rimane comunque il metodo decisionale legale perché:

- per i metodi non collegiali serve una espressa clausola statutaria che li ammetta;
- l'assemblea può sempre essere richiesta da uno o più amministratori oppure da un numero di soci pari almeno a 1/3 del capitale sociale;
- per alcune materie è prevista per legge una riserva di competenza assembleare.

In particolare, è necessaria la decisione in assemblea: a) se occorre modificare l'atto costitutivo, b) per il compimento di operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell'oggetto sociale e c) per una "rilevante modificazione dei diritti dei soci".

Le modalità di svolgimento dell'assemblea sono riportate nell'articolo 2479 bis c.c.

Partendo dalla convocazione:

- le formalità sono lasciate allo Statuto, ma in ogni caso deve essere assicurata la tempestiva informazione sugli argomenti da trattare (fax, telegramma, posta elettronica, raccomandata a mano, ecc.);
- in mancanza di queste previsioni statutarie: la convocazione è fatta mediante lettera raccomandata spedita ai soci, almeno otto giorni prima dell'adunanza, nel domicilio risultante dal Registro Imprese.

(La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 11808 del 12 aprile 2022, ha stabilito che le comunicazioni via Pec sono equiparate alle raccomandate con avviso di ricevimento.)

Sempre in tema di convocazione dell'assemblea è bene sottolineare che data la soppressione del libro soci, si ritiene che la compagine sociale, ai fini della convocazione dell'assemblea, sia cristallizzata alla data entro la quale lo Statuto prevede l'invio dell'avviso di convocazione e fino alla fine dell'assemblea. Chi diviene socio in questo lasso di tempo può essere ammesso all'assemblea solo dimostrando la propria legittimazione.

NB: È importante sottolineare che oggi l'intervento in assemblea mediante mezzi di telecomunicazione è sempre possibile, anche in mancanza di una apposita clausola statutaria in tal senso e quindi anche se l'avviso di convocazione non lo precisa il socio può sempre richiedere di intervenire mediante mezzi di comunicazione.

Inoltre, il socio può farsi rappresentare in assemblea.

Nella disciplina previgente la rappresentanza NON poteva essere conferita:

ai membri degli organi amministrativi, ai membri di organi di controllo, ai dipendenti della società, alle società da essa controllate e ai membri degli organi amministrativi o di controllo

o ai dipendenti delle società controllate.

Ad oggi invece, se lo statuto non dispone diversamente, la delega può essere conferita a chiunque.

L'art. 2479-bis c.c. non pone alcun limite ai soggetti cui il socio può dare delega (per cui il socio può farsi rappresentare anche da un non socio o da un amministratore della società).

A sostegno di ciò vi è anche il Consiglio Notarile di Milano con la Massima n. 63.

Alle assemblee di SRL si ritiene ormai pacificamente che siano applicabili le norme dettate in tema di verbalizzazione per le SPA dettate dall'art. 2375, comma 3 c.c.

Pertanto, è possibile procedere con una verbalizzazione non contestuale e in questo caso, seguendo la teoria maggioritaria, il verbale potrà essere sottoscritto anche dal solo Notaio verbalizzante. In ogni caso la verbalizzazione dovrà avvenire senza indugio.

In caso di verbalizzazione non contestuale è bene porre attenzione ad alcuni accorgimenti. Ad esempio, nel caso di aumento del capitale con conferimento in natura (es. Immobili) l'atto di conferimento deve essere redatto prima del verbale. Nel verbale poi il Notaio darà conto del fatto che il conferimento è stato contestuale all'assemblea, mentre nell'atto di conferimento si dovrà dare atto che la delibera assembleare è in corso di verbalizzazione per cui l'atto di conferimento è sottoposto alla condizione sospensiva dell'avvenuta redazione del verbale.

ASSEMBLEA TOTALITARIA (2479 bis, co. 5)

La deliberazione si intende adottata, anche in assenza di rituale convocazione, quando ad essa partecipa l'intero capitale sociale (avente diritto di voto), tutti gli amministratori e i sindaci se nominati. In alternativa gli amministratori ed i sindaci devono essere informati della riunione (questi dovranno rilasciare dichiarazione scritta) e nessuno deve opporsi alla trattazione dell'o.d.g. (anche amministratori e sindaci informati della riunione che però non intervengono).

Quindi può aversi assemblea totalitaria anche con la presenza dei soli soci, ma senza nessun amministratore o sindaco. Non è invece mai necessaria la presenza del revisore legale.

Si precisa che l'assemblea è totalitaria non tanto quando vi partecipa l'intero capitale sociale, ma quando non è stata ritualmente convocata.

QUORUM DECISIONALI

Salvo diversa disposizione dell'atto costitutivo:



1. Nel metodo NON collegiale i soci deliberano con il voto favorevole di almeno $\frac{1}{2}$ del capitale sociale.

2. Nel metodo collegiale, l'assemblea delibera:

- Quorum costitutivo: con la presenza di almeno $\frac{1}{2}$ del capitale sociale
- Quorum deliberativo: a maggioranza assoluta dei presenti

Se oggetto della decisione è una modifica statutaria o un sostanziale cambiamento dell'oggetto sociale oppure una rilevante modifica dei diritti dei soci l'assemblea delibera con il voto favorevole dei soci che rappresentano almeno $\frac{1}{2}$ del capitale sociale.

Come si può notare quindi, ogni socio vota ed il suo voto vale in misura proporzionale alla sua partecipazione (agli utili, non al conferimento).

Il principio di maggioranza è sacrificato per evitare la paralisi assembleare in caso di soci al 50%¹⁴.

Viene introdotto il principio che le delibere si adottano con il voto favorevole della maggioranza degli intervenuti che rappresentino almeno la $\frac{1}{2}$ del capitale sociale.

Conseguentemente è molto importante la formulazione dell'ordine del giorno e così ad esempio:

1. se viene previsto il parere favorevole:

“ Di approvare”

Il voto favorevole di $\frac{1}{2}$ dei soci approva la proposta di delibera

2. Se viene previsto di non approvare:

“..... Di deliberare di non effettuare”

Con $\frac{1}{2}$ dei soci che approvano tale ordine del giorno esprime un voto contrario

Tuttavia, è bene ricordare che la SRL è caratterizzata dalla “personalizzazione” per cui:

- È possibile derogare al principio maggioritario prevedendo particolari diritti ai soci ex art. 2468 comma 4 c.c.
- È possibile prevedere statutariamente quorum più alti o più bassi e anche l'unanimità per le delibere (o alcune delibere)
- La competenza assembleare per le modifiche statutarie è limitata ai casi di aumento

¹⁴In realtà questo dipende da particolari clausole previste nello statuto. È solo un'interpretazione, per quanto ad oggi maggioritaria, che le decisioni possano essere prese dalla maggioranza dei soci che rappresentino complessivamente almeno il 50% del capitale sociale. Il problema continua ad esistere quando i soci siano solo due e siano titolari ciascuno del 50% del capitale perché in tal caso non si ha né la maggioranza del capitale né la maggioranza delle persone dei soci. Sempre più spesso (dopo l'ammissione anche da parte della giurisprudenza) si vedono negli statuti clausole dead-lock per evitare stalli decisionali, come la clausola russion roulette in cui in caso di stallo uno dei due soci finisce o con il cedere le proprie quote all'altro socio o con l'acquistare le quote altrui.

delegato e riduzione per perdite se le quote non hanno valore nominale

Ovviamente le decisioni dei soci (assembleari e non), dovendo seguire un metodo preciso e dovendo rispettare le norme sopra viste, possono anche essere invalide come stabilito dall'art. 2479 ter c.c.

Le decisioni dei soci possono essere ANNULLABILI (art. 2479 ter commi 1 e 2 c.c.) e possono essere impugnate da soci, amministratori o sindaci dissenzienti entro 90 giorni dall'iscrizione nel libro delle decisioni dei soci; poi il Giudice può concedere fino a 180 giorni per rettificare tali decisioni.

Possono impugnarsi, se hanno cagionato danno alla società, anche le decisioni prese con il voto favorevole e determinante di soci portatori per conto proprio o di terzi interessi in conflitto con quelli societari.

Sono invece NULLE (art. 2479 ter comma 3 primo periodo) le decisioni:

1. aventi oggetto illecito o impossibile
2. e quelle prese in assenza assoluta di informazione

Queste sono impugnabili da chiunque vi abbia interesse entro tre anni dalla trascrizione della decisione nell'apposito libro sociale.

Sono invece impugnabili senza limiti di tempo le delibere che modificano l'oggetto sociale prevedendo attività impossibili o illecite.

Con questo argomento si conclude la disamina degli organi sociali e delle decisioni dei soci.

TITOLI DI DEBITO

Terminata la trattazione sugli organi societari e le decisioni dei soci, passiamo a trattare un elemento relativamente nuovo per le SRL come i titoli di debito.

La possibilità per le SRL di emettere titoli di debito è espressamente prevista dall'art. 2483 c.c. che detta poche ma precise regole.

Ad una prima occhiata i titoli di debito delle SRL potrebbero sembrare il corrispettivo di quanto sono le obbligazioni per le SPA, ma non è proprio così. Sono infatti molti i punti che differenziano questi due strumenti finanziari, accomunati sostanzialmente "solo" dal fatto di essere entrambi un debito della società verso determinati investitori, che deve essere rimborsato.

Prima di tutto si deve precisare che la possibilità per le SRL di emettere titoli di debito non è generale, ma deve essere espressamente prevista dallo statuto.

In secondo luogo, è l'atto costitutivo a stabilire se la competenza per l'emissione di tali titoli

spetta agli amministratori o ai soci. Sempre lo statuto deve individuare i limiti nella loro emissione, le modalità da seguire nella emissione e le maggioranze necessarie per l'adozione delle delibere di emissione dei titoli.

Il Comitato Triveneto dei Notai (massima I.J.1) prevede il contenuto minimo della clausola di statuto che ammette l'emissione dei titoli di debito:

La previsione dell'atto costitutivo che autorizza una s.r.l. ad emettere titoli di debito ex art. 2483 c.c. deve obbligatoriamente contenere l'attribuzione della relativa competenza agli amministratori o ai soci, mentre non vi è alcun obbligo di prevedere limiti, modalità e maggioranze necessarie per la decisione.

In caso di difetto di tali previsioni la decisione di emettere i titoli di debito determinerà limiti e modalità dell'emissione e sarà adottata con le maggioranze ordinarie previste dall'atto costitutivo.

Tenuto conto di tutto questo, la delibera di emissione dei titoli di debito deve prevedere:

- le condizioni del prestito;
- le modalità di rimborso;
- l'eventuale possibilità riservata alla società di modificare le condizioni e le modalità originariamente previste.

Il legislatore, ha inoltre posto dei vincoli di circolazione a tali titoli, il cui scopo è quello di garantire l'investitore meno esperto.

Infatti, saranno solo i soggetti professionisti, soggetti a vigilanza secondo la legge, che potranno sottoscrivere le emissioni di titoli di debito.

Anche i soci possono sottoscrivere i titoli di debito

In particolare, si intendono per professionisti abilitati: gli intermediari autorizzati; le società di gestione del risparmio; le SICAV; i fondi pensione; le compagnie di assicurazione; i soggetti esteri che, ai sensi della normativa vigente nel loro paese, svolgono le attività appena descritte; le società e gli enti che emettono strumenti finanziari negoziati in mercati regolamentati; le società iscritte negli elenchi di cui agli art. 106, 107 e 113 del d.lgs. 1.9.93, n. 385; le persone fisiche che dimostrino i requisiti di professionalità stabiliti dal testo unico; le fondazioni bancarie.

Dopo la sottoscrizione da parte di questi intermediari abilitati, in caso di successiva circolazione dei titoli di debito di SRL, chi li trasferisce (a privati, soggetti non professionali) risponde della solvenza della società emittente.

I titoli di debito non possono perciò essere collocati direttamente presso il pubblico, ma i soci della società emittente possono sottoscriverli in quanto non sono considerati pubblico

(perché non si considerano soggetti inesperti o poco informati con specifico riguardo a quella emissione).

Sempre in tema di emissione di titoli di debito si sottolineano altri due orientamenti del Comitato Triveneto dei Notai.

I.J.2. - TITOLI DI DEBITO AL PORTATORE

Si ritiene che i titoli di debito di cui all'art. 2483 c.c. non possano essere emessi al portatore.

Questo perché "il regime delle garanzie che assistono i titoli di debito in caso di circolazione è dunque legato alla qualifica del giratario" (inteso come investitore professionale) e quale che sia la soluzione seguita in tema della sua responsabilità verso i successivi giratari la norma dettata dal 2483 comma 2 c.c. "non può trovare applicazione alcuna se non sia consentita l'individuazione di ogni singolo giratario". Per questo i titoli di debito non possono essere emessi al portatore.

I.J.3 – CONVERTIBILITÀ DEI TITOLI DI DEBITO

Si ritiene legittimo che la società possa deliberare un aumento di capitale riservato ai titolari di titoli di debito e da liberarsi mediante "conversione" di detti titoli, cioè attraverso la compensazione del debito da finanziamento portato dai titoli, che vengono conseguentemente estinti, con il credito da sottoscrizione delle nuove quote emesse.

Detto aumento è concettualmente un aumento in denaro e non in natura.

Trattandosi di aumento che non consente di rispettare il diritto di prima sottoscrizione dei soci, lo stesso potrà essere deliberato solo se lo statuto lo consente (art. 2481 bis, comma 1, secondo periodo, c.c.) o se consti il consenso unanime di tutti i soci.

Riprendendo quanto detto all'inizio del presente paragrafo sui titoli di debito e il loro accostamento alle obbligazioni delle SPA, si riassumono qui le principali differenze.

- Nelle spa la possibilità di emettere obbligazioni è riconosciuta dalla legge, nelle srl per i titoli di debito è necessaria un'apposita previsione statutaria
- Le obbligazioni sono liberamente collocabili sul mercato, mentre i titoli di debito possono essere sottoscritti solo da investitori professionali
- I titoli di debito possono essere solo nominativi
- Per le obbligazioni sono previsti limiti all'emissione, non così per i titoli di debito
- È molto dubbia la possibilità di mettere titoli di debito convertibili in quote di srl (il Comitato Triveneto dei Notai ammette l'aumento di capitale riservato ai possessori di titoli di debito che sarà liberato in sostanza mediante compensazione del debito della

società nei confronti del possessore con il debito di questo nei confronti della società a titolo di conferimento per l'aumento. Non è una conversione ab origine e "automatica" come per le obbligazioni convertibili.)

SOCIETÀ A RESPONSABILITÀ LIMITATA SEMPLIFICATA

Siamo infine giunti all'ultimo argomento del nostro excursus sulle SRL, la forma societaria più diffusa nel nostro ordinamento.

La società a responsabilità limitata semplificata è prevista dall'art. 2463 bis c.c. introdotto con l'art. 3, D.L. 24 gennaio 2012, n. 1, convertito con modificazioni dalla L. 24 marzo 2012, n. 27.

" La società a responsabilità limitata semplificata può essere costituita con contratto o atto unilaterale da persone fisiche.

L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico in conformità al modello standard tipizzato con decreto del Ministro della giustizia, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dello sviluppo economico, e deve indicare:

- 1) il cognome, il nome, la data, il luogo di nascita, il domicilio, la cittadinanza di ciascun socio;*
- 2) la denominazione sociale contenente l'indicazione di società a responsabilità limitata semplificata e il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie;*
- 3) l'ammontare del capitale sociale, pari almeno ad 1 euro e inferiore all'importo di 10.000 euro previsto all'articolo 2463, secondo comma, numero 4), sottoscritto e interamente versato alla data della costituzione. Il conferimento deve farsi in denaro ed essere versato all'organo amministrativo;*
- 4) i requisiti previsti dai numeri 3), 6), 7) e 8) del secondo comma dell'articolo 2463;*
- 5) luogo e data di sottoscrizione;*
- 6) gli amministratori.*

Le clausole del modello standard tipizzato sono inderogabili.

La denominazione di società a responsabilità limitata semplificata, l'ammontare del capitale sottoscritto e versato, la sede della società e l'ufficio del registro delle imprese presso cui questa è iscritta devono essere indicati negli atti, nella corrispondenza della società e nello spazio elettronico destinato alla comunicazione collegato con la rete telematica ad accesso pubblico.

Salvo quanto previsto dal presente articolo, si applicano alla società a responsabilità limitata semplificata le disposizioni del presente capo in quanto compatibili."

L'art. 2463 bis prevede che l'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico in conformità al modello standard (DM 138/2012), e deve indicare:

- il cognome, il nome, la data, il luogo di nascita, il domicilio, la cittadinanza di ciascun socio;
- la denominazione sociale contenente l'indicazione di società a responsabilità limitata semplificata
- il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie;
- l'ammontare del capitale sociale, pari almeno ad € 1 e inferiore all'importo di € 10.000 previsto, sottoscritto e interamente versato alla data della costituzione.

Il conferimento deve farsi in denaro ed essere versato all'organo amministrativo.

È venuto meno invece l'originale requisito richiesto per i soci di SRLS che dovevano essere esclusivamente persone fisiche (requisito ancora in essere) di età inferiore a trentacinque anni (limite di età abrogato).

Il testo dell'articolo specifica poi che le clausole del modello standard sono inderogabili.

In realtà è ammessa una limitata derogabilità per adattare il modello standard alle disposizioni dettate dalla legge notarile relativamente alla redazione degli atti pubblici.

Per completezza di informazione si riporta che per certi autori le clausole del modello standard sono derogabili (es. prevedendo la chiusura degli esercizi o la durata della società).

Ammettere tali deroghe però porta ad un superamento della semplificazione annullando le differenze col modello tradizionale, anche in termini di controlli oltre che sostanziali anche formali.

Questo si rileva nella prassi dove l'evasione degli atti costitutivi delle SRLS (che rispettano le clausole del modello standard) da parte del Registro delle Imprese avviene anche in poche ore, mentre serve almeno un giorno (per gli atti costitutivi più semplici) per l'evasione delle pratiche inerenti ad atti costitutivi di SRL ordinarie. È proprio in questo che si vede e si traduce la semplificazione.

È bene sottolineare come la SRLS non sia un tipo autonomo di società, bensì una particolare forma del tipo SRL. Tanto è vero che quando una SRLS diventa SRL non si parla propriamente di trasformazione, perché il tipo sociale è lo stesso. In questo caso si ha una modifica dell'atto costitutivo e l'assoggettamento a norme leggermente diverse (più stringenti per le SRLS). Si evidenzia inoltre come una volta che il capitale sia portato almeno a 10.000 euro è necessario adottare contestualmente la forma di SRL ordinaria.

Per concludere si può affermare che la SRLS è sicuramente uno strumento utile sotto diversi

punti di vista: permette un più semplice accesso all'attività imprenditoriale, con bassi costi di costituzione, assicurando inoltre il patrimonio dei soci che, come per ogni altra società di capitali, rispondono limitatamente alla quota di capitale sottoscritta e non oltre.

Tuttavia il punto debole delle SRLS è la mancanza dello statuto per cui è molto meno personalizzabile della SRL ordinaria.

Inoltre, data la mancanza di statuto, alcune situazioni anche importanti (es. morte del socio) non sono regolamentate e sottostanno alla disciplina legale, non sempre soddisfacente nel caso concreto.

La SRLS è quindi sicuramente uno strumento utile per gli operatori del settore, ma va utilizzata con cognizione di causa!

CONCLUSIONI

Con la breve disamina della forma sociale SRLS si conclude il nostro excursus sugli elementi essenziali e costitutivi della società a responsabilità limitata.

Nota bibliografica. Per chi volesse approfondire: L. Genghini. P. Simonetti, "LE SOCIETA' DI CAPITALI E LE COOPERATIVE" (Tomo Secondo), Seconda Ed. E G.F. Campobasso, "DIRITTO COMMERCIALE", "Diritto delle società", Ottava Ed.; Massime notarili indicate nel testo.

Le prossime scadenze



29 aprile 2024

ADEMPIMENTO SOCIETÀ DI CAPITALI

Termine entro cui l'assemblea dei soci è tenuta ad approvare il bilancio, salvo la possibilità di proroga per particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società.

30 aprile 2024

DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

Termine entro cui presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno 2023.

IMPOSTA DI REGISTRO

Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili e di quella inerente ai rinnovi ed alle annualità, se non si è optato per la cedolare secca.

ENASARCO FIRR

Termine per inviare, da parte della ditta mandante, all'agente o rappresentante l'estratto conto delle somme versate e accantonate nel 2023 al fondo di previdenza Enasarco e di quelle accantonate presso il FIRR di competenza dell'anno 2023.

16 maggio 2024

VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti mensili/trimestrali operano la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine entro cui versare la prima rata del contributo fisso minimo previsto per il 2024

INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE

Termine entro cui versare la seconda rata del premio di autoliquidazione 2023/2024.

WEB TAX

Termine per versare l'imposta riferita al 2023.

20 maggio 2024

ENASARCO

Termine ultimo entro cui versare i contributi previdenziali relativi al trimestre gennaio-marzo 2024.

25 maggio 2024

INSTRATAT

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.
